

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 4.581/16/CE Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000213837-72  
Recurso de Revisão: 40.060139368-11  
Recorrente: Mexichem Brasil Indústria de Transformação Plástica Ltda  
IE: 701575240.05-80  
Recorrida: Fazenda Pública Estadual  
Proc. S. Passivo: Flávio Scholbi Uflacker de Oliveira/Outro(s)  
Origem: DF/BH-4 - Belo Horizonte

### **EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - CRÉDITO PRESUMIDO. Constatada apropriação de crédito presumido de ICMS, concedido mediante Regime Especial de Tributação - RET, para operações não abrangidas pelo benefício, acarretando recolhimento a menor do imposto, conforme apurado em recomposição da conta gráfica. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei 6.763/75. Mantida decisão anterior.**

**Recurso de Revisão conhecido à unanimidade e não provido pelo voto de qualidade.**

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre recolhimento de ICMS a menor, no período de 01/05/09 a 31/12/09, em função da constatação de aproveitamento indevido de crédito presumido, em desacordo com o disposto no art. 1º, incisos I e II do Regime Especial de Tributação – RET nº 032/07, concedido à Recorrente.

Tal aproveitamento irregular de crédito presumido refere-se a saídas de produtos para empresas não contribuintes do ICMS e não executoras de obras de saneamento básico, conforme Classificação Nacional de Atividades Econômicas – CNAE registrada na Receita Federal, operações essas não previstas no RET.

Ademais, na apropriação do crédito presumido, a Recorrente aplicou percentual de benefício maior que o previsto para produtos não destinados a obras de saneamento básico nas saídas para contribuintes do imposto, de 68,34% (sessenta e oito inteiros e trinta e quatro centésimos por cento), ao invés de 33,34% (trinta e três inteiros e trinta e quatro centésimos por cento), bem como incluiu valores referentes a notas fiscais canceladas e apresentou na apuração somatórios superiores aos informados à Fiscalização por meio das Declarações de Apuração e Informação do ICMS – DAPIs.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, majorada nos termos do art. 53, § § 6º e 7º, todos da Lei nº 6.763/75.

A 3ª Câmara de Julgamento, em decisão consubstanciada no Acórdão nº 21.859/15/3ª, pelo voto de qualidade, julgou parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 505/506. Vencidos, em parte, a Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão, que excluía a multa isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75 e o Conselheiro Bernardo Motta Moreira (Revisor) que, além da multa isolada, excluía também as exigências relativas ao período de 1º a 20/05/09, em face da decadência prevista no § 4º do art. 150 do CTN.

Inconformada, a Recorrente interpõe, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, o Recurso de Revisão, de fls. 689/754, requerendo, ao final, seu conhecimento e provimento.

---

### **DECISÃO**

#### **Da Preliminar**

Superadas as condições de admissibilidade capituladas no art. 163, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, uma vez que a decisão recorrida foi tomada pelo voto de qualidade, é cabível o presente Recurso de Revisão.

#### **Do Mérito**

Cumprido de início ressaltar que, nos termos do art. 168 do RPTA, o Recurso de Revisão admitido devolve à Câmara Especial o conhecimento da matéria nele versada.

Considerando que a decisão tomada por esta Câmara Especial não se contrapõe à fundamentação do acórdão recorrido, adota-se os mesmos fundamentos da decisão “*a quo*”, salvo pequenas alterações.

A Requerente argui, novamente, a nulidade do Auto de Infração, defendendo a falta de esgotamento da matéria tributável, visto que a Fiscalização não chegou a investigar a efetiva materialidade do crédito, partindo de uma mera presunção de desobediência do RET, com base nos CNAEs dos destinatários.

Conforme já disposto no acórdão recorrido, não houve qualquer vício formal no lançamento.

Ademais, a decisão em relação à questão preliminar é irrecurável na esfera administrativa, nos termos do art. 163, § 1º, inciso I, alínea “a” do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos, RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08.

Inicialmente, a Recorrente pleiteia que seja considerado decaído o direito de lançar, relativamente aos fatos geradores anteriores a 21/05/09, sendo aplicável o disposto no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional - CTN.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Conforme estabelece o mencionado dispositivo, se a lei não fixar prazo à homologação, ele será de 5 (cinco) anos, contados da ocorrência do fato gerador, e expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário.

No entanto, constitui regra geral que, ao lançamento de ofício, aplica-se o prazo decadencial de cinco anos e a forma de contagem fixada no art. 173, inciso I do CTN, como segue:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

Sobre o tema, decidiu o Superior Tribunal de Justiça, ao apreciar o Recurso Especial nº 448.416-SP, sob a relatoria do Ministro Otávio Noronha, cuja ementa assim expressa:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ICMS. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. ARTS. 150, § 4º, E 173, I, DO CTN.

1. NA HIPÓTESE EM QUE O RECOLHIMENTO DOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO OCORRE EM DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL E, POR CONSEQUENTE, PROCEDE-SE AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO (CTN, ART. 149), O PRAZO DECADENCIAL DE 5 (CINCO) ANOS, NOS TERMOS DO ART. 173, I, DO CTN, TEM INÍCIO NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE ESSE LANÇAMENTO (DE OFÍCIO) PODERIA HAVER SIDO REALIZADO.

2. RECURSO ESPECIAL PROVIDO. (RESP 448.416/SP, REL. MINISTRO JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 25/04/2006, DJ 12/06/2006, P. 462)

Aspecto interessante a anotar refere-se à fundamentação do “*decisum*”. Após abordar as hipóteses vinculadas ao § 4º do art. 150, o relator assim se posicionou:

OUTRA HIPÓTESE, ENTRETANTO, É AQUELA EM QUE O SUJEITO PASSIVO NÃO CUMPRE, OU CUMPRE DE MODO DIVERSO, COM SUAS OBRIGAÇÕES. ASSIM OCORRENDO, A ATIVIDADE A SER PRATICADA PELO FISCO NÃO PODERÁ SER CARACTERIZADA COMO MERA HOMOLOGAÇÃO, JÁ QUE ESTA PRESSUPÕE A EXISTÊNCIA DAS PROVIDÊNCIAS ADOTADAS PELO CONTRIBUINTE PASSÍVEIS DE CONFIRMAÇÃO PELA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA. NESSE CASO, CABE AO FISCO, NA FORMA ESTABELECIDADA PELO ART. 149 DO CTN, PROCEDER AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO, QUE É EXECUTADO TAMBÉM NOS CASOS DE OMISSÃO OU INEXATIDÃO DO SUJEITO PASSIVO NO CUMPRIMENTO DOS DEVERES QUE LHE FORAM LEGALMENTE ATRIBUÍDOS. COM EFEITO, EM TAIS CASOS, NÃO HÁ O QUE SE HOMOLOGAR.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No mesmo sentido, no julgamento de Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial, o Ministro do STJ, o Relator Humberto Martins:

PROCESSO:

AGRG NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 76.977 – RS (2011/0191109-3)

RELATOR : MINISTRO HUMBERTO MARTINS

EMENTA - TRIBUTÁRIO. CREDITAMENTO INDEVIDO DE ICMS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DA REGRAPREVISTA NO ART. 173, I, DO CTN. PRECEDENTES.

1. A JURISPRUDÊNCIA DO STJ FIRMOU O ENTENDIMENTO NO SENTIDO DE QUE, HAVENDO CREDITAMENTO INDEVIDO DE ICMS, O PRAZO DECADENCIAL PARA QUE O FISCO EFETUE O LANÇAMENTO DE OFÍCIO É REGIDO PELO ART. 173, I, DO CTN, CONTANDO-SE O PRAZO DE CINCO ANOS, A PARTIR DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE À OCORRÊNCIA DO FATO IMPONÍVEL, DONDE SE DESSUME A NÃO OCORRÊNCIA, IN CASU, DA DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO LANÇAR OS REFERIDOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS.

2. "NOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, QUANDO OCORRE O RECOLHIMENTO EM DESCÔNFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL, DEVE A AUTORIDADE FISCAL PROCEDER AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO (CTN, ART. 149), INICIANDO-SE O PRAZO DECADENCIAL DE CINCO ANOS NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO FEITO (ART. 173, I, DO CTN." RESP 973189/MG, REL. MIN. CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 04/09/2007, DJ 19/09/2007, P. 262).

AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO. DECISÃO UNÂNIME.

Idêntico é o entendimento do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais, como se vê:

ACÓRDÃO: 21.061/13/1ª

(...)

O § 4º DO ART. 150 DO CTN, DISCIPLINA O PRAZO PARA HOMOLOGAÇÃO DO LANÇAMENTO, OU SEJA, O PRAZO PARA A FAZENDA PÚBLICA HOMOLOGAR O PROCEDIMENTO EFETUADO PELO SUJEITO PASSIVO, QUE CONSISTE EM ANTECIPAR O PAGAMENTO, SEM PRÉVIO EXAME DA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA, SENDO QUE A REFERIDA AUTORIDADE, TOMANDO CONHECIMENTO DESTE PROCEDIMENTO EFETUADO

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

PELO CONTRIBUINTE, HOMOLOGA O PAGAMENTO DE FORMA TÁCITA OU EXPRESSA.

PORÉM, NO PRESENTE CASO, NÃO HOUE PAGAMENTO (INTEGRAL) DO IMPOSTO. PORTANTO, NÃO HÁ QUE SE FALAR EM

HOMOLOGAÇÃO DO LANÇAMENTO, E SIM, EM EXIGÊNCIA DE OFÍCIO DO TRIBUTO DEVIDO, COM OS ACRÉSCIMOS LEGAIS, NO PRAZO DECADENCIAL PREVISTO NO ART. 173, I DO CTN.

ESTE E. CONSELHO TEM DECIDIDO, REITERADAMENTE, EM SITUAÇÕES SEMELHANTES, QUE A DECADÊNCIA É REGIDA PELO ART. 173, I DO CTN, DONDE O PRAZO DE CINCO ANOS CONTA-SE A PARTIR DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO EFETUADO. CITA-SE, A TÍTULO DE EXEMPLO, OS ACÓRDÃOS NºS 3.742/11/CE, 3.709/11/CE, 20.425/11/1ª, 20.637/11/1ª E 19.626/10/3ª.

Dessa forma, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo ao exercício de 2009, somente expirou em 31/12/14, conforme disposto no inciso I do mencionado art. 173 do CTN, não ocorrendo a decadência relativamente ao crédito tributário exigido, uma vez que a Recorrente foi regularmente intimada da lavratura do Auto de Infração em 21/05/14.

Quanto ao mérito propriamente dito, constata-se que a Recorrente é signatária do Regime Especial de Tributação – RET nº 032/07, pelo qual lhe foi concedido:

- crédito presumido de valor equivalente a 33,34% (trinta e três inteiros e trinta e quatro centésimos por cento) do ICMS devido nas saídas, em operações internas, destinadas a contribuintes do imposto, das mercadorias de sua produção (art. 1º, inciso I do RET);

- crédito presumido de valor equivalente a 68,34% (sessenta e oito inteiros e trinta e quatro centésimos por cento) do ICMS devido nas saídas, em operações internas, das mercadorias de sua produção, quando destinadas a empresas e órgãos públicos de tratamento de água e esgotos e a empreiteiras e construtoras contratadas para realização de obras de saneamento básico (art. 1º, inciso II do RET).

Por ocasião da ação fiscal em análise, a Fiscalização, a fim de viabilizar a conferência do crédito presumido apurado e lançado, intimou a empresa a informar o critério adotado para a alocação dos produtos fabricados nos respectivos grupos de apuração do crédito, quais sejam: materiais destinados a obras de saneamento básico, materiais destinados a instalações prediais, etc.

Atendendo a intimação, a empresa entregou uma tabela de produtos contendo: Material (código fiscal dos produtos); Descrição do Material; Marca; Unidade (estabelecimento fabricante); NCM; Origem do Material e Categoria:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Infraestrutura (saneamento básico), Predial (instalações prediais) e Irrigação (Anexo 7, amostra às fls. 100/102).

Entretanto, a tabela usada pela Recorrente, mostrou-se insuficiente para a correta apuração do crédito, pois de acordo com as atividades econômicas exercidas pelos adquirentes das mercadorias, um mesmo produto pode ser aplicado tanto em obras de saneamento básico – infraestrutura –, quanto em obras de instalações prediais, fato que contraria o critério de apuração adotado pela empresa.

Diante disso e do fato de que a apuração do crédito presumido deve se pautar nos pressupostos estabelecidos no RET, coube à Fiscalização recompor a apuração feita pela Recorrente.

A recomposição do crédito presumido apurado pela empresa e que gerou o lançamento ora impugnado, teve por base as informações contidas na tabela de produtos (Anexo 7 do Auto de Infração) e na apuração do crédito presumido (Anexo 6 do Auto de Infração, amostra às fls. 94/98 e resumo às fls. 99), elaboradas pela Recorrente e entregues à Fiscalização em meio eletrônico, em atendimento ao estabelecido no RET.

O trabalho consistiu no exame das notas fiscais inclusas na apuração e no cotejamento entre produtos vendidos, conforme descrição e código fiscal das mercadorias, contidos nas notas fiscais; sua utilização, conforme descrito na coluna “Categoria” da tabela de produtos elaborada pela Recorrente e nas atividades econômicas exercidas pelos adquirentes, conforme Classificação Nacional de Atividades Econômicas – CNAE.

A partir desse cotejamento, a Fiscalização estratificou a planilha de apuração do crédito presumido elaborada pela Recorrente, elaborou as planilhas especificadas no Anexo 3 do Auto de Infração (AI), fls. 26 (amostra às fls. 27/63) e recompôs a apuração feita pela empresa (Anexo 2, fls. 17/25).

Contrapondo-se à afirmativa da Recorrente de que um dos fundamentos da autuação reside em suposta saída de mercadorias para empresas que não realizam obras de saneamento básico, está o conteúdo dos quadros (planilhas) integrantes do Anexo 3 do AI, nos quais foram relacionadas as saídas de mercadorias para estabelecimentos comerciais, industriais e de prestação de serviços. E, tais saídas foram incluídas na apuração do crédito presumido da empresa como se fossem para aplicação em obras de saneamento básico.

Da mesma forma, o contido nos citados quadros (planilhas) se contrapõe ao argumento de que o trabalho fiscal se baseou, exclusivamente, no CNAE dos destinatários, pois o levantamento consistiu no exame das notas fiscais e no cotejamento entre produtos vendidos, sua utilização, conforme descrito na coluna “Categoria” da tabela de produtos elaborada pela Recorrente e nas atividades econômicas exercidas pelos adquirentes.

Cabe destacar que a Fiscalização adotou, na recomposição do crédito presumido lançado, o critério mais favorável à Recorrente, ao incluir no Quadro 1 do Anexo 3 do AI – Saídas para obras de saneamento básico –, notas fiscais cujos produtos estão classificados na tabela da empresa como de uso “predial”, isto em razão

de constar no cadastro de atividades dos contribuintes da Receita Federal, que o adquirente exerce a atividade de “construção de redes de abastecimento de água e coleta de esgotos” (descrição na coluna “Categoria” do Quadro de fls. 27/37).

Por conseguinte, resta afastada qualquer argumentação no sentido de que a autuação decorreu de presunção fiscal e de que não houve esgotamento da matéria tributável.

Não merece acolhida, também, o argumento utilizado pela Recorrente de que a própria natureza dos bens, por si só, atesta que foram vendidos para execução de obras de saneamento básico. Conforme demonstrado nos Quadros 4, 6, 7, 9, 10, 11, 12, e 13 do Anexo 3 do AI, a Recorrente incluiu em sua apuração, como saídas para obras de saneamento, mercadorias vendidas para empresas de variados segmentos econômicos, inclusive, vendas para pessoas físicas, nas quais em lugar do CNPJ estão registrados números de CPF, assim como as mercadorias por ela fabricadas são, também, produtos de prateleira no comércio varejista (Quadros 4 e 6).

Portanto, para a fruição do benefício constante do RET, há que se considerar a aplicação do material.

Sobre essa questão, a Fiscalização apresentou em sua manifestação fiscal após a retificação do crédito tributário, às fls. 647/653, os quadros nos quais considera os produtos listados pela Recorrente (fls. 596/604) e identifica os destinatários das notas fiscais ali contempladas e suas respectivas atividades econômicas.

A Fiscalização indica:

- Campo A: Saídas para obras de saneamento básico – Anexo 3, Quadro 1;
- Campo B: Saídas para empresas contribuintes do ICMS e não executoras de obras de saneamento básico conforme CNAE – Anexo 3, Quadro 7;
- Campo C: Saídas para o comércio registradas indevidamente no CFOP 5101 – Anexo 3, Quadro 4;
- Campo D: Saídas para empresas não contribuintes do ICMS e não executoras de obras de saneamento básico conf. CNAE – Anexo 3, Quadro 11.

Entre as empresas “não executoras de obras de saneamento básico” estão empresas de transporte rodoviário de carga, confecção de peças do vestuário, fabricação de papel, comércio varejista de materiais de construção, construtoras de edifícios e outras.

Quanto ao argumento de que empresas construtoras, empreiteiras e incorporadoras responsáveis por empreendimentos imobiliários (novos loteamentos), podem ter adquirido produtos para a execução de obras de saneamento básico, os documentos de fls. 319/423, apresentados como provas no momento da impugnação, não alcançam a finalidade proposta, pois não guardam correspondência com o objeto da autuação: adquirentes e períodos de aquisição.

É a própria Recorrente que disse: referidos documentos não atestam a integralidade das operações glosadas, mas fundamentam que os produtos foram vendidos a empresas que os destinaram a obras de saneamento básico.

Todavia, na tentativa de buscar a verdade material, a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG decidiu por exarar Despacho Interlocutório para que a Recorrente, relativamente às saídas constantes nos autos, faça a comprovação de que os materiais alegados como de emprego em obras de saneamento básico, tiveram sua destinação efetiva nessa atividade, por parte dos adquirentes não enquadrados no CNAE relativo a referidas obras.

Em cumprimento à medida, a Recorrente manifestou-se às fls. 456/464 e trouxe aos autos os documentos de fls. 468/497, emitidos pela COPASA e intitulados “Relatório por Contratante”, bem como o documento de fls. 499/503 – Solicitação de documentos à COPASA.

Face aos documentos de fls. 470/472, a Fiscalização retificou o crédito tributário (fls. 505/517), relativamente aos meses de julho, agosto e dezembro de 2009, tendo em vista restar comprovado que o material adquirido pela empresa Planejar Engenharia de Projetos & Negócios Ltda., CNPJ 05.911.932/0001-00, foi aplicado em obras de saneamento básico.

Por ocasião da juntada dos referidos documentos, ressalta a Recorrente que no confronto entre o Relatório por Contratante emitido pela COPASA (fls. 468/497) e o Auto de Infração, verificou-se que todas as empresas relacionadas celebraram termos de doação com a COPASA, dos produtos por elas empregados nas obras de saneamento básico.

Sobre o tema, tem-se que, conforme descrito no quadro de fls. 643, todas as 6 (seis) empresas listadas no citado relatório celebraram referidos termos. Entretanto, no confronto com o Auto de Infração, que teve por objeto o aproveitamento indevido do crédito presumido referente às saídas efetuadas no período de maio a dezembro de 2009, verifica-se que os fornecimentos a apenas 1 (uma) das 6 (seis) empresas listadas – Planejar Engenharia e Projetos Ltda. – guarda relação com o período autuado, sendo, inclusive, o motivo da retificação do crédito tributário. Nos demais, os contratos com 4 (quatro) das 6 (seis) empresas listadas – Construtora D'Ávila Reis Ltda., Eldorado Empreendimentos e Participações Ltda., CLG Engenharia e Empreendimentos Ltda. e FM Engenharia Ltda. – foram firmados em anos posteriores ao período fiscalizado e/ou os produtos fornecidos não se enquadram entre aqueles cujas saídas fazem *jus* ao benefício.

Além disso, 1 (um) contrato se deu com empresa cujo nome não aparece entre os adquirentes da Recorrente, no período fiscalizado.

Por fim, não procede o entendimento de que as multas aplicadas são confiscatórias ou de que há impossibilidade de se exigir multa de revalidação e multa isolada sobre o mesmo fato.

As multas foram exigidas na forma da legislação tributária estadual, sendo cobradas conforme a natureza da infração cometida. Percebe-se que tais penalidades possuem naturezas distintas e têm como referência valores diversos. A multa de revalidação refere-se a descumprimento de obrigação principal exigida em razão do não recolhimento do imposto no todo ou em parte, enquanto que a multa isolada aplica-se sobre descumprimento de obrigação acessória.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O Desembargador Orlando de Carvalho define, com precisão, a multa de revalidação:

EMENTA: MULTA DE REVALIDAÇÃO - EXPRESSA PREVISÃO LEGAL - LEI ESTADUAL Nº 6.763/75. A MULTA DE REVALIDAÇÃO APLICADA, COM PREVISÃO LEGAL EXPRESSA NA LEI ESTADUAL Nº 6.763/75, DECORRE UNICAMENTE DA AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO TEMPESTIVO DO TRIBUTO, CONSTITUINDO INSTRUMENTO QUE A LEI COLOCA À DISPOSIÇÃO DO FISCO, QUANDO O CONTRIBUINTE É COMPELIDO A PAGAR O TRIBUTO, PORQUE NÃO O FIZERA VOLUNTARIAMENTE, A TEMPO E MODO. (APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0027.97.013646- 4/002 - RELATOR: EXMO. SR. DES. ORLANDO CARVALHO)

Dessa forma, a multa de revalidação tem a finalidade de garantir a integralidade da obrigação tributária contra a prática de ilícitos e não se confunde com a multa moratória nem com a compensatória ou mesmo com a multa isolada e, portanto, foi aplicada corretamente no presente caso.

Por sua vez, considerando a inobservância de obrigação acessória, exige, a Fiscalização, a Multa Isolada capitulada art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

Art. 55 - As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

XXVI - por apropriar crédito em desacordo com a legislação tributária, ressalvadas as hipóteses previstas nos incisos anteriores - 50% (cinquenta por cento) do valor do crédito indevidamente apropriado;

(grifou-se)

A multa isolada encontra-se também corretamente aplicada, uma vez que o crédito presumido em nada desnatura a hipótese de se “apropriar crédito em desacordo com a legislação tributária” prevista na norma.

Pelo que se depreende da norma, o legislador, ao estabelecer a punição pela infração em tela, teve por objetivo englobar todas as situações de apropriação de crédito do ICMS.

Tivesse outro objetivo, o legislador teria diferenciado as operações. Portanto, onde o legislador não distinguiu, não cabe ao intérprete distinguir.

Ressalta-se que será sempre apropriado o crédito do ICMS em decorrência da etapa anterior. Por conseguinte, não importa se o valor do crédito originou-se da apuração normal ou do crédito presumido.

Assim, as penalidades capituladas pela Fiscalização foram aplicadas observando-se o que estabelece a legislação que rege a matéria. Igualmente, o Auto de

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Infração encontra-se lavrado em estrito cumprimento das normas tributárias, às quais se encontra o Conselho de Contribuintes adstrito em seu julgamento, a teor do art. 110 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, que assim determina:

Art. 110. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda;

(...)

Destarte, verifica-se que a infringência à legislação tributária está plenamente caracterizada, sendo, por conseguinte, plenamente legítimas as exigências remanescentes, constantes do Auto de Infração em comento.

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em conhecer do Recurso de Revisão. No mérito, pelo voto de qualidade, em lhe negar provimento. Vencidos, em parte, os Conselheiros Maria Gabriela Tomich Barbosa (Relatora), que lhe dava provimento parcial para excluir as exigências relativas ao período de 1º a 20 de maio de 2009, por decaído o direito da Fazenda Pública Estadual de formalizar tal exigência, nos termos do § 4º do art. 150 do CTN; Luciana Mundim de Mattos Paixão, que excluía a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da Lei n.º 6.763/75, por inaplicável à espécie, nos termos do voto vencido de fls. 678/680, e Sauro Henrique de Almeida que excluía a multa isolada aplicada e as exigências relativas ao período de 1º a 20 de maio de 2009, por decaído o direito da Fazenda Pública Estadual de formalizar tal exigência, nos termos do § 4º do art. 150 do CTN, nos termos do voto vencido de fls. 681/687. Designada relatora a Conselheira Maria de Lourdes Medeiros (Revisora). Pela Recorrente, sustentou oralmente o Dr. Rodrigo Prado Gonçalves e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Bruno Rodrigues de Faria. Participaram do julgamento, além da signatária e dos Conselheiros vencidos, os Conselheiros Eduardo de Souza Assis e José Luiz Drumond.

**Sala das Sessões, 15 de abril de 2016.**

**Maria de Lourdes Medeiros**  
**Presidente / Relatora designada**

IS/D

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 4.581/16/CE Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000213837-72  
Recurso de Revisão: 40.060139368-11  
Recorrente: Mexichem Brasil Indústria de Transformação Plástica Ltda  
IE: 701575240.05-80  
Recorrida: Fazenda Pública Estadual  
Proc. S. Passivo: Flávio Scholbi Uflacker de Oliveira/Outro(s)  
Origem: DF/BH-4 - Belo Horizonte

Voto proferido pela Conselheira Maria Gabriela Tomich Barbosa, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

A Recorrente alega haver decaído o prazo para a exigência do imposto relativo ao período de apuração de 01/05/09 a 20/05/09, pelo decurso do prazo de 5 (cinco) anos decorrentes entre o fato gerador e a intimação do Auto de Infração ocorrida em 21/05/14, nos termos do § 4º do art. 150 do CTN.

Com razão a Recorrente.

Ensina o ilustre professor Eduardo Sabagg (2012, p. 787) em suas considerações iniciais ao tema decadência:

“ O pensamento jurídico concebe, assim, institutos que, vinculados a um certo intervalo, criam, modificam ou extinguem direitos para os sujeitos do negócio jurídico, em nome de um elemento axiológico de maior relevo, qual seja, a segurança jurídica.”

A decadência aplicada ao sistema tributário é uma forma extintiva de direito subjetivo, na ótica tributária, atrela-se à faculdade do sujeito ativo de agir em direção ao sujeito passivo, para fins de proceder o lançamento.

Assim, vê-se que decadência visa atacar o próprio direito, promovendo seu decaimento, obstando a constituição do crédito pelo Fisco (art. 156, V do CTN). Veja-se:

Art. 156 - Extinguem o crédito tributário:

(...)

V - a prescrição e a decadência;

Eduardo Sabbag sobre o tema (2012, p. 789) “O prazo de decadência existe para que o sujeito ativo constitua o crédito tributário com presteza, não sendo fulminado pela perda do direito de lançar. A constituição do crédito ocorre por meio do lançamento, segundo o art. 142 do CTN, que deve se dar em um interregno de 5 anos.”

Para Hugo de Brito Machado (2008, p. 221) que “O prazo que dispõe a Fazenda Pública para fazer o lançamento tributário, sob pena de decadência, é de cinco anos, independentemente da modalidade de lançamento a que o tributo esteja submetido.” Esse entendimento é pacífico na doutrina e na jurisprudência.

Concorda o conceituado autor que, findo o prazo de cinco anos, opera-se a decadência ao direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário, começando este no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Sendo essa a regra geral, nos moldes do art. 173, inciso I do CTN.

Entretanto, nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, imprescindível observar o momento em que se inicia o prazo de decadência. Ou seja, o prazo para que o Fisco proceda o lançamento.

Especificamente quanto ao tributo sujeito a lançamento por homologação, Hugo Machado de Brito (2008, p. 221), defende que o prazo de decadência começa na data do fato gerador respectivo, somente quando ocorrer à antecipação do valor pelo contribuinte, fugindo da regra geral.

Nesse mesmo sentido Luciano Amaro (2008, p. 408) ensina:

“O prazo, decorrido o qual se dá a homologação tácita (implicando, portanto, a decadência do direito de efetuar eventual lançamento de ofício), é em regra, também de cinco anos, contados, porém, do dia da ocorrência do fato gerador e não do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que a autoridade poderia (recusando homologação) efetuar o lançamento de ofício (art. 150, § 4º).”

Assim, observa-se que o art. 173, I do CTN é considerado a regra geral de decadência alcançando os tributos, cujos lançamentos são de ofício, por declaração e por homologação, quando deste não ocorre a antecipação do pagamento.

Quanto à decadência amparada no art. 150, § 4º do CTN, considera-se regra especial, que alcança por exclusividade, os tributos lançados por homologação, com antecipação do pagamento. Para este, o prazo para o Fisco é de cinco anos, contados do fato gerador.

Observa-se que, quando da ocorrência do pagamento, no lançamento por homologação, ocorre uma antecipação do valor, permitindo, assim ao Fisco conferir sua exatidão.

Importante esclarecer que, o lançamento por homologação poderá ocorrer de modo expresse, conforme artigo 150, *caput*, parte final, ou de modo tácito, conforme artigo 150, § 4º do CTN. Entretanto, a aplicação deste artigo será afastada em dois casos: i. se a lei não fixar prazo menor para a homologação; ii. se ocorrer dolo, fraude ou simulação. Sendo aplicado para tais casos a regra do artigo 173, inciso I do CTN, já que não havendo pagamento não haveria o que se homologar, restando, assim, o lançamento de ofício.

Explica Luciano Amaro (2008, p. 409):

“ Uma observação preliminar que deve ser feita consiste em que, quando não se efetua o pagamento “ antecipado” exigido pela lei, não há possibilidade de lançamento por homologação, pois simplesmente *não há o que homologar*; a homologação não pode operar no vazio. Tendo em vista que o art. 150 não regulou hipótese, e o art. 149 diz apenas que cabe lançamento de ofício ( item V), enquanto, obviamente, não extinto o direito do Fisco, o prazo a ser aplicado para hipótese deve seguir a regra geral do art. 173, ou seja, cinco anos contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que (à vista da omissão do sujeito passivo) o lançamento de ofício poderia ser feito.”

Por sua feita, Sacha Calmon Navarro Coêlho (2007, p. 775) esclarece que o lançamento por homologação somente existe quando a administração expressamente concorda com a atividade do contribuinte de calcular e pagar o imposto. Assim, o que a fazenda homologa é o pagamento, que equivaleria a um lançamento nos moldes do CTN.

Explica o autor, não ocorrendo homologação expressa pelo Fisco, inexistindo lei federal, estadual ou municipal, prescrevendo menor prazo para realização do ato homologatório expresso, o direito do Fisco para fazê-lo, precluirá em cinco anos, a contar do fato gerador da obrigação e do crédito.

Entretanto, nos casos em que não houver pagamento, não há o que homologar, assim, o decurso do prazo de cinco anos contados do fato gerador não faz sentido, sendo o termo inicial do prazo decadencial, remetido ao art. 173, inciso I do CTN.

Isso porque, no CTN – lei de normas gerais – os prazos decadenciais estão regrados tão somente nos art. 150, § 4º, e 173.

Para melhor entendimento, Sacha Calmon Navarro Coêlho sintetiza (2007, p. 775), vejamos:

“Então, fica assentado que o quinquênio decadencial para homologar, como o *dies a quo* fixado na data da ocorrência do fato gerador da obrigação, só opera quando houver pagamento de boa-fé, certo ou errado. Quando ocorre dolo, com a *meta optada* de fraudar ou simular, o *dies a quo* se desloca para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento *ex officio*, poderia ter sido efetuado. A mesma coisa ocorre em relação ao *dies a quo* para lançar *ex officio*, quando o contribuinte simplesmente nada recolhe (e deveria fazê-lo, por determinação legal).”

Tendo ocorrido pagamento antecipado do tributo, ainda que parcialmente, no período autuado, e tratando-se o ICMS de tributo sujeito a lançamento por homologação, é aplicável o prazo de decadência previsto no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional (CTN), segundo o qual a Fiscalização dispõe do prazo de 5 (cinco)

anos, contado dos fatos geradores, para a homologação (tácita ou expressa) do procedimento do contribuinte ou para o lançamento de ofício de valores que ainda entende devidos.

Com efeito, conforme entendimento definitivo do Superior Tribunal de Justiça (STJ), manifestado no âmbito de recurso representativo de controvérsia, na forma do art. 543-C do Código de Processo Civil (CPC), o prazo previsto no art. 173, inciso I do CTN somente é aplicável nos casos de fraude, dolo ou simulação ou quando da ausência total de recolhimento do tributo pelo contribuinte no período de apuração:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, E 173, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE. 1. O PRAZO DECADENCIAL QUINQUENAL PARA O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO (LANÇAMENTO DE OFÍCIO) CONTA-SE DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO EFETUADO, NOS CASOS EM QUE A LEI NÃO PREVÊ O PAGAMENTO ANTECIPADO DA EXAÇÃO OU QUANDO, A DESPEITO DA PREVISÃO LEGAL, O MESMO INOCORRE, SEM A CONSTATAÇÃO DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO DO CONTRIBUINTE, INEXISTINDO DECLARAÇÃO PRÉVIA DO DÉBITO (PRECEDENTES DA PRIMEIRA SEÇÃO: RESP 766.050/PR, REL. MINISTRO LUIZ FUX, JULGADO EM 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AGRG NOS ERESP 216.758/SP, REL. MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI, JULGADO EM 22.03.2006, DJ 10.04.2006; E ERESP 276.142/SP, REL. MINISTRO LUIZ FUX, JULGADO EM 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É QUE A DECADÊNCIA OU CADUCIDADE, NO ÂMBITO DO DIREITO TRIBUTÁRIO, IMPORTA NO PERECIMENTO DO DIREITO POTESTATIVO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO PELO LANÇAMENTO, E, CONSOANTE DOCTRINA ABALIZADA, ENCONTRA-SE REGULADA POR CINCO REGRAS JURÍDICAS GERAIS E ABSTRATAS, ENTRE AS QUAIS FIGURA A REGRA DA DECADÊNCIA DO DIREITO DE LANÇAR NOS CASOS DE TRIBUTOS SUJEITOS AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO, OU NOS CASOS DOS TRIBUTOS SUJEITOS AO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO EM QUE O CONTRIBUINTE NÃO EFETUA O PAGAMENTO ANTECIPADO (EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI, "DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO", 3ª ED., MAX LIMONAD, SÃO PAULO, 2004, PÁGS.. 163/210).

3. O DIES A QUO DO PRAZO QUINQUENAL DA ALUDIDA REGRA DECADENCIAL REGE-SE PELO DISPOSTO NO ARTIGO 173, I, DO CTN, SENDO CERTO QUE O "PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO

SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO EFETUADO" CORRESPONDE, INILUDIVELMENTE, AO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE À OCORRÊNCIA DO FATO IMPONÍVEL, AINDA QUE SE TRATE DE TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, REVELANDO-SE INADMISSÍVEL A APLICAÇÃO CUMULATIVA/CONCORRENTE DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, E 173, DO CODEX TRIBUTÁRIO, ANTE A CONFIGURAÇÃO DE DESARRAZOADO PRAZO DECADENCIAL DECENAL (ALBERTO XAVIER, "DO LANÇAMENTO NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO", 3ª ED., ED. FORENSE, RIO DE JANEIRO, 2005, PÁGS.. 91/104; LUCIANO AMARO, "DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO", 10ª ED., ED. SARAIVA, 2004, PÁGS. 396/400; E EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI, "DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO", 3ª ED., MAX LIMONAD, SÃO PAULO, 2004, PÁGS. 183/199).

5. IN CASU, CONSOANTE ASSENTE NA ORIGEM: (I) CUIDA-SE DE TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO; (II) A OBRIGAÇÃO EX LEGE DE PAGAMENTO ANTECIPADO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS NÃO RESTOU ADIMPLIDA PELO CONTRIBUINTE, NO QUE CONCERNE AOS FATOS IMPONÍVEIS OCORRIDOS NO PERÍODO DE JANEIRO DE 1991 A DEZEMBRO DE 1994; E (III) A CONSTITUIÇÃO DOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS RESPECTIVOS DEU-SE EM 26.03.2001.

6. DESTARTE, REVELAM-SE CADUCOS OS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS EXECUTADOS, TENDO EM VISTA O DECURSO DO PRAZO DECADENCIAL QUINQUENAL PARA QUE O FISCO EFETUASSE O LANÇAMENTO DE OFÍCIO SUBSTITUTIVO.

7. RECURSO ESPECIAL DESPROVIDO. ACÓRDÃO SUBMETIDO AO REGIME DO ARTIGO 543-C, DO CPC, E DA RESOLUÇÃO STJ 08/2008.

(RESP 973.733/SC, REL. MINISTRO LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, JULGADO EM 12/08/2009, DJE 18/09/2009)"

A título de exemplo, vale destacar as seguintes decisões do STJ em que o entendimento consolidado no referido REsp 973.733/SC foi aplicado ao ICMS:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. ICMS. LANÇAMENTO SUPLEMENTAR. CREDITAMENTO INDEVIDO. PAGAMENTO PARCIAL. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. FATO GERADOR. ART. 150, § 4º, DO CTN.

1. O PRAZO DECADENCIAL PARA O LANÇAMENTO SUPLEMENTAR DE TRIBUTOS SUJEITOS A HOMOLOGAÇÃO RECOLHIDO A MENOR EM FACE DE CREDITAMENTO INDEVIDO É DE CINCO ANOS CONTADOS DO FATO GERADOR, CONFORME A REGRA PREVISTA NO ART. 150, § 4º, DO CTN. PRECEDENTES: AGRG NOS ERESp 1.199.262/MG, REL. MINISTRO BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA SEÇÃO, DJE 07/11/2011; AGRG NO RESp

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

1.238.000/MG, REL. MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJE 29/06/2012.

2. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO. (AGRG NO RESP 1318020/RS, REL. MINISTRO BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, JULGADO EM 15/08/2013, DJE 27/08/2013)

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PAGAMENTO PARCIAL. TERMO A QUO DO PRAZO DECADENCIAL. OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. ART. 150, § 4º. DO CTN. IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTS. 173, I E 150, § 4º. DO CTN. PRECEDENTES DOS STJ. RESP 973.733/SC, REL. MIN. LUIZ FUX, DJE 18.09.2009, SUBMETIDO AO RITO DO ART. 543-C DO CPC E DA RES. 8/STJ. AGRAVO REGIMENTAL DESPROVIDO.

1. O PAGAMENTO A MENOR FEITO SEM OBSERVÂNCIA DOS PARÂMETROS LEGAIS É DESINFLUENTE PARA A FIXAÇÃO DO PRAZO DECADENCIAL, EM VISTA DE QUE A JURISPRUDÊNCIA DESTA CORTE, FIRMADA INCLUSIVE EM RECURSO REPETITIVO (RESP. 973.733/SC), DIRIME A QUESTÃO JURÍDICA DO PRAZO DECADENCIAL PARA A CONSTITUIÇÃO DO TRIBUTO SUJEITO À HOMOLOGAÇÃO A PARTIR DA EXISTÊNCIA, OU NÃO, DE PAGAMENTO ANTECIPADO POR PARTE DO CONTRIBUINTE, SENDO DESPICIENDO QUESTIONAR O MOTIVO PELO QUAL O CONTRIBUINTE NÃO REALIZOU O PAGAMENTO INTEGRAL DO TRIBUTO (AGRG NO ARES. 187.108/MG, REL. MIN. HUMBERTO MARTINS, DJE 18.09.2012).

2. AGRAVO REGIMENTAL DO ESTADO DE SANTA CATARINA DESPROVIDO.” (AGRG NO ARES. 164.508/SC, REL. MINISTRO NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, JULGADO EM 13/11/2012, DJE 23/11/2012)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ICMS. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PAGAMENTO PARCIAL. PRAZO DECADENCIAL. TERMO INICIAL: OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR (CTN, ART. 150, § 4º). PRECEDENTES. AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO. (AGRG NO RESP 1228217/RS, REL. MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, JULGADO EM 02/08/2011, DJE 09/08/2011)

Dessa forma, considerando que a aplicação do prazo decadencial previsto no art. 150, § 4º do CTN às hipóteses de recolhimento a menor de tributo sujeito ao lançamento por homologação foi pacificada pelo STJ e correspondendo o processo administrativo a procedimento de accertamento do crédito tributário, considero que parte do crédito tributário ora exigido, relativa ao período de 01/05/09 a 20/05/09, já se

encontrava extinta pela decadência quando da intimação do Auto de Infração (21/05/09).

**Sala das Sessões, 15 de abril de 2016.**

**Maria Gabriela Tomich Barbosa  
Conselheira**

CC/MIG