

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 4.631/16/CE Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000252088-94  
Recurso de Revisão: 40.060140404-11  
Recorrente: Holcim (Brasil) S/A  
IE: 493073229.00-18  
Recorrida: Fazenda Pública Estadual  
Proc. S. Passivo: Eduardo Pugliese Pincelli/Outro(s)  
Origem: DF/BH-4 - Belo Horizonte

**EMENTA**

**CRÉDITO TRIBUTÁRIO - DECADÊNCIA - CONTAGEM DE PRAZO.** Segundo o disposto no art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional, o prazo decadencial aplicável ao lançamento de ofício conta-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Adotando-se essa regra ao caso dos autos, não se encontra decaído o direito da Fazenda Pública Estadual de constituir o crédito tributário, mantendo-se os fundamentos da decisão recorrida.

**CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - BEM DO ATIVO PERMANENTE - PARTES E PEÇAS - NÃO UTILIZADOS NA ATIVIDADE OPERACIONAL À ÉPOCA DO CREDITAMENTO.** Imputação fiscal de aproveitamento indevido de créditos de ICMS, relativos a partes e peças de bens do ativo imobilizado cuja imobilização encontrava-se em andamento ou que não entraram em operação, bem como às respectivas prestações de serviço de transporte, contrariando a legislação de regência do imposto. Infração caracterizada. Corretas as exigências de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada previstas no art. 56, inciso II e 55, inciso XXVI, esta última majorada em 100% (cem por cento), nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º, todos da Lei nº 6.763/75. Matéria não objeto de Recurso.

**CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - BEM DO ATIVO PERMANENTE - PROPORCIONALIDADE.** Imputação fiscal de recolhimento a menor de ICMS resultante do estorno de créditos indevidamente apropriados, provenientes de apuração incorreta do “coeficiente de creditamento”, no livro Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP). Crédito tributário reformulado pela Fiscalização conforme Termo de Rerratificação do lançamento de fls. 487/488. Contudo, na apuração do coeficiente de creditamento, devem ser incluídos no numerador da fração os valores das saídas para o exterior, devendo, ainda, as exigências fiscais serem limitadas aos valores constantes da apuração inicial, em razão da ocorrência da decadência do direito de a Fazenda Pública constituir a parcela das exigências fiscais que não constava do Auto de Infração original. Mantidas, em parte, as exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI,

majorada em 100% (cem por cento), nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º, todos da Lei nº 6.763/75. Matéria não objeto de Recurso.

**ALÍQUOTA DE ICMS - DIFERENCIAL - MATERIAL DE USO E CONSUMO - ATIVO PERMANENTE - OPERAÇÃO INTERESTADUAL.** Imputação fiscal de falta de recolhimento do imposto resultante da aplicação do percentual relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual nos casos de aquisições interestaduais de mercadorias destinadas ao uso e consumo e bens do ativo permanente. Infração caracterizada nos termos do art. 6º, inciso II e art. 12, § 2º da Lei nº 6.763/75 e art. 42, § 1º do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75. Matéria não objeto de Recurso.

**Recurso de Revisão conhecido à unanimidade e não provido por maioria de votos.**

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre as seguintes imputações fiscais relativas ao período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2009:

1) aproveitamento indevido de créditos de imposto relativos a bens cuja imobilização encontrava-se, à época do aproveitamento do crédito, em andamento, conforme Anexos 5, 12 e 18 do Auto de Infração;

2) aproveitamento indevido de créditos de imposto relativos às aquisições de materiais destinados a uso e consumo, conforme Anexos 4, 11 e 8 do Auto de Infração;

3) aproveitamento indevido de créditos de imposto relativos às aquisições de bens alheios à atividade do estabelecimento, conforme Anexos 8, 13 e 18 do Auto de Infração;

4) aproveitamento indevido de créditos de imposto relativos à aquisição de bem que não chegou a entrar em atividade, assim como do respectivo serviço de transporte, conforme Anexos 6, 14 e 18 do Auto de Infração;

5) cálculo incorreto do coeficiente de creditamento utilizado na apuração do imposto creditado, de acordo com os Anexos 7, 17 e 18 do Auto de Infração;

6) falta de recolhimento do ICMS relativo ao diferencial de alíquota (diferença entre a alíquota interna e a interestadual) devido nas aquisições de bens, oriundos de outras unidades da Federação e destinados a uso, consumo e/ou ativo permanente do estabelecimento, conforme demonstrado nos Anexos 3 e 18 do Auto de Infração.

Exigências de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada, ambas capituladas na Lei nº 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI. A penalidade isolada foi majorada tendo em vista a constatação de reincidência nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º da Lei nº 6.763/75.

A decisão consubstanciada no Acórdão nº 21.953/16/3ª, por maioria de votos, julgou parcialmente procedente o lançamento, para que fossem incluídos no 4.631/16/CE

numerador do coeficiente de creditamento os valores das operações de saída para o exterior, devendo, ainda, as exigências fiscais remanescentes relativas ao item 5 do Auto de Infração serem limitadas aos valores constantes da apuração inicial de fls. 43, em razão da ocorrência da decadência da Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário referente à parcela das exigências fiscais que não constava do Auto de Infração original, nos termos do disposto no art. 173, inciso I do CTN, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Vencido, em parte, o Conselheiro Eduardo de Souza Assis (Revisor), que o julgava parcialmente procedente, considerando o Termo de Rerratificação de fls. 487/488 e para que fossem incluídos no numerador do coeficiente de creditamento os valores das operações de saída para o exterior.

Inconformada, a Recorrente interpõe, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, o Recurso de Revisão de fls. 747/770, afirmando que a decisão recorrida revela-se divergente das decisões proferidas nos seguintes acórdãos indicados como paradigmas: 4.161/13/CE; 20.441/13/3ª.

Requer, ao final, o conhecimento e provimento do Recurso de Revisão.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 843/855, opina em preliminar, pelo conhecimento do Recurso de Revisão e, quanto ao mérito, pelo seu não provimento.

---

## **DECISÃO**

### **Da Preliminar de Admissibilidade do Recurso**

Superada a condição de admissibilidade referente ao rito processual, capitulada no inciso II do art. 163 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, cumpre verificar o atendimento, também, da segunda condição estatuída no citado dispositivo legal, relativa à divergência jurisprudencial.

Para efeito de se avaliar a admissibilidade do Recurso, deve-se ressaltar que essa espécie de Recurso de Revisão tem como pressuposto de cabimento a existência de decisões divergentes quanto à aplicação da legislação tributária, sobre a mesma matéria e em circunstâncias/condições iguais, proferidas pela mesma ou por outra Câmara de Julgamento deste Órgão Julgador.

Nesse sentido, o objetivo buscado pelo Órgão Julgador é o da uniformização das decisões, evitando que as Câmaras decidam de forma diferente sobre determinada matéria.

A Recorrente sustenta que a decisão recorrida revela-se divergente das decisões proferidas nos Acórdãos nº 20.441/12/3ª, 20.711/15/2ª e 4.161/13/CE (cópias às fls. 776/838).

A decisão, definitiva na esfera administrativa, proferida no Acórdão nº 20.441/12/3ª, sustenta o entendimento de que a limitação temporal do direito da Fiscalização de lançar se fundamenta na previsão constante do § 4º do art. 150 do CTN.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Verifica-se que essa aplicação de norma relacionada ao instituto da decadência diverge frontalmente daquela sustentada pela decisão recorrida, que entende que na decadência deve-se observar o art. 173, inciso I do CTN.

Nesse sentido, verifica-se que se encontra caracterizada divergência entre as decisões quanto à aplicação da legislação tributária.

No que se refere à decisão proferida no Acórdão nº 20.711/15/2<sup>a</sup>, importante registrar que ela foi reformada pela Câmara Especial deste Órgão Julgador, no aspecto abordado para efeito de conhecimento (decadência), conforme Acórdão nº 4.472/15/CE, nos seguintes termos:

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em deferir requerimento de juntada do instrumento de substabelecimento apresentado da Tribuna. Ainda, em preliminar, à unanimidade, em conhecer dos Recursos de Revisão. No mérito, quanto ao Recurso nº 40.060138205-61 - Mexichem Brasil Indústria de Transformação Plástica Ltda., pelo voto de qualidade, em lhe negar provimento. Vencidos, em parte, os Conselheiros Bernardo Motta Moreira (Revisor), que lhe dava provimento parcial para excluir as exigências relativas ao período de 1º a 9 de janeiro de 2009, por decaído o direito da Fazenda Pública Estadual de formalizar tal exigência, nos termos do § 4º do art. 150 do CTN e, também, para excluir integralmente a multa isolada aplicada e, Luciana Mundim de Mattos Paixão e Carlos Alberto Moreira Alves, que apenas excluía a multa isolada aplicada. **Quanto ao Recurso nº 40.060138313-85 - 2ª Câmara de Julgamento, pelo voto de qualidade, em lhe dar provimento.** Vencidos os Conselheiros Bernardo Motta Moreira (Revisor), Carlos Alberto Moreira Alves e Luciana Mundim de Mattos Paixão, que lhe negavam provimento. Pela Recorrente/Autuada, sustentou oralmente o Dr. Carlos Eduardo Gonçalves e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Bruno Rodrigues de Faria. Participaram do julgamento, além dos signatários e dos Conselheiros vencidos, o Conselheiro José Luiz Drumond. (grifou-se)

Nesse sentido, considerando-se a previsão contida no art. 59 do Regimento Interno do CC/MG, aprovado pelo Decreto nº 44.906/08, constata-se que fica prejudicada a análise quanto ao pressuposto de admissibilidade relativo a possível divergência jurisprudencial.

**Regimento Interno do CC/MG, aprovado pelo Decreto nº 44.906/08**

Art. 59. Além das hipóteses previstas no inciso II do art. 165 do RPTA, o Recurso de Revisão interposto com base no inciso II do art. 163 do RPTA não será conhecido se versar sobre questão

consubstanciada em acórdão paradigma reformado em caráter definitivo.

Por fim, a Recorrente sustenta que na decisão recorrida o lançamento não se encontra instruído de forma clara e precisa, afrontando os princípios do contraditório, da ampla defesa e do devido processo legal.

Nesse sentido, sustenta que em situação idêntica, ou seja, a relativa à decisão proferida no Acórdão nº 4.161/13/CE, o CC/MG declarou nulo o lançamento.

Para efeito de análise quanto à possível divergência entre as decisões, importante trazer os fundamentos de cada uma relativamente à declaração ou não de nulidade do lançamento:

**Decisão recorrida: Acórdão nº 21.953/16/3ª**

Requer a Impugnante a nulidade do lançamento sob o argumento de que há nele vício de fundamentação, na medida em que, relativamente aos itens 01 e 04 do Auto de Infração, foi simplesmente alegada “*imobilização em andamento*” e “*inoperância*” dos bens a eles correlatos, respectivamente. No seu entender, não é possível localizar, nos autos, qualquer prova ou evidência que caracterize as razões a partir das quais a Fiscalização chegou a tais conclusões. É que essa circunstância impede a perfeita compreensão do efetivo objeto da exigência fiscal, implicando afronta aos princípios do contraditório, ampla defesa e devido processo legal.

Argumenta, ainda, que em relação ao item 06 do Auto de Infração (diferencial de alíquotas) não foram explicitados nos autos os fundamentos probatórios que denotem a falta de pagamento de tal rubrica.

Contudo, não pode ser acolhida a tese da Impugnante.

(...)

Do simples exame da documentação constante dos autos, verifica-se que o Fisco seguiu rigorosamente os requisitos exigidos para a formalização do crédito tributário, definidos pelos arts. 85 e seguintes do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, proporcionando à Impugnante a condição necessária e suficiente para a realização de defesa.

(...)

Dessa forma, o presente lançamento se deu com a estrita observância de todos os preceitos legais e regulamentares que disciplinam a matéria, não havendo que se falar em descumprimento de norma insculpida na legislação tributária, mormente as

disposições contidas no art. 142 do Código Tributário Nacional.

**Decisão apontada como paradigma: Acórdão nº 4.161/13/CE**

Saliente-se a importância de que o lançamento faça obediência aos ditames do art. 89 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – (RPTA), o que não corre *in casu*, conforme depreende-se da transcrição a seguir:

Art. 89. O Auto de Infração e a Notificação de Lançamento conterão, no mínimo, os seguintes elementos:

(...)

IV - descrição clara e precisa do fato que motivou a emissão e das circunstâncias em que foi praticado;

V - citação expressa do dispositivo legal infringido e do que comine a respectiva penalidade;

VI - valor total devido, discriminado por tributo ou multa, com indicação do período a que se refira;

(...). (grifou-se).

Posto isso, conclui-se que o lançamento padece de um vício que macula a legitimidade do lançamento, pois o fato sob o qual foi erigida a ação fiscal, não está condizente com a realidade dos fatos discutidos nos autos, uma vez ser incompatível a materialidade da infração com o que foi narrado na exordial. Ou seja, não há subsunção do fato concreto à hipótese de encerramento do diferimento.

Por conseguinte, é nulo o Auto de Infração, nos termos da inteligência do disposto no art. 89, acima transcrito, c/c o art. 92 do RPTA, que prescreve que não será nulo quando houver elementos suficientes para determinar com segurança a natureza da infração, que não é o caso: (não existem grifos no original)

circunstâncias em que os mesmos foram praticados:

Verifica-se, pois, pelos fundamentos das decisões, que não há divergências entre a decisão recorrida e a decisão apontada como paradigma, quanto à aplicação da legislação tributária, tendo em vista que as análises e conclusões levaram em consideração as instruções processuais e probatórias de cada lançamento.

Observa-se que a declaração de nulidade do lançamento relativo à decisão apontada como paradigma se deveu a aspectos específicos daquele lançamento.

Entende-se que para que haja caracterização de divergência entre as decisões, quanto à aplicação da legislação tributária, como quer crer a Recorrente, as

variáveis de análise quanto aos aspectos que podem levar as Câmaras a decidir pela nulidade do lançamento devem ser as mesmas.

Verifica-se que os fundamentos relativos à análise quanto à arguição de nulidade constantes da decisão recorrida não se comunicam com aqueles constantes da decisão apontada como paradigma, considerando-se o caráter específico de cada um dos processos.

Tal constatação, por si só, é suficiente para se concluir que não existe divergência entre as decisões quanto à aplicação da legislação tributária.

Na decisão apontada como paradigma, ao se analisar o arcabouço probatório presente naqueles autos, entendeu a Câmara Especial que existiam vícios insanáveis que acarretaram a nulidade do lançamento.

Lado outro, no caso concreto da decisão recorrida, a 3ª Câmara de Julgamento entendeu que as questões de nulidade levantadas pela Recorrente não eram suficientes para que o lançamento fosse declarado nulo.

Observa-se, pois, que as análises foram desenvolvidas a partir das acusações fiscais e das instruções probatórias específicas presentes em cada um dos autos.

Considerando-se, pois, tratar-se de acusações fiscais distintas, com instruções probatórias também distintas, não há como se concluir pela divergência entre as decisões, quanto à aplicação da legislação tributária, relativamente à declaração ou não de nulidade do lançamento.

Nesse sentido, em relação à decisão em comento, conclui-se que não se encontra caracterizada divergência, em relação à decisão recorrida, quanto à aplicação da legislação tributária.

Portanto, diante de todo o acima exposto, verifica-se atendida a segunda condição prevista no inciso II do art. 163 do RPTA (divergência jurisprudencial), em relação à decisão proferida no Acórdão nº 20.441/12/3ª, comprovando-se o preenchimento cumulativo das condições estabelecidas no referido dispositivo legal.

Assim, encontram-se configurados os pressupostos de admissibilidade para o 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.

No caso em tela, a Recorrente propugna pela reforma da decisão para que seja cancelado integralmente o lançamento e centra sua causa de pedir em alegada nulidade e no debate em relação à decadência do crédito tributário.

Assim, argui, em preliminar, a nulidade do Auto de Infração e, no mérito, defende o reconhecimento da perda do direito da Fiscalização de lançar, em função da decadência, com fulcro no art. 150, § 4º do CTN, no período anterior a 18/02/09.

Da Prefacial

Nulidade: falta de fundamentação em relação às irregularidades 01 e 04 do Auto de Infração

Requer a Recorrente a nulidade do lançamento ao argumento de que há nele vício de fundamentação, na medida em que, relativamente aos itens 01 e 04 do Auto de Infração, foi simplesmente alegada “*imobilização em andamento*” e “*inoperância*” dos bens a eles correlatos, respectivamente.

Entende que não é possível localizar, nos autos, qualquer prova ou evidência que caracterize as razões a partir das quais a Fiscalização chegou a tais conclusões e que essa circunstância impede a perfeita compreensão do efetivo objeto da exigência fiscal, implicando afronta aos princípios do contraditório, ampla defesa e devido processo legal.

Consta dos autos que a Fiscalização, para conferência dos registros consignados no CIAP, solicitou à Recorrente que prestasse informações sobre a aplicação, o local de aplicação (setor do estabelecimento), função do produto, descrição completa do equipamento e função do equipamento na atividade do contribuinte, conforme informações constantes do Anexo XV, constante da mídia eletrônica colacionada às fls. 82.

Sobre tais alegações conveniente trazer à baila os esclarecimentos da Fiscalização quanto aos procedimentos por ela adotados antes da lavratura do Auto de Infração, os quais demonstram que as irregularidades em análise foram apuradas com base em informações da empresa autuada:

(...)

Não há como prosperar a assertiva da Impugnante de que a autuação fiscal padece de vício insanável de fundamentação, relativamente aos itens 01 e 04 do relatório fiscal, por ter sido simplesmente alegado, respectivamente, “*imobilização em andamento*” e “*inoperância*” dos bens a eles correlatos. **Os referidos termos foram usados com a finalidade de resumir as conclusões obtidas após análise das informações contidas no Anexo 15 – Demonstrativo Analítico De Todas NF Componentes do AI - que contém em sua estrutura: “DADOS INFORMADOS PELA HOLCIM E REGISTRADOS EM SUA PLANILHA CIAP 2010” (colunas “A” a “H”); “DADOS INFORMADOS PELO CONTRIBUINTE APÓS SOLICITAÇÃO FISCO” (colunas “I” a “N”); “OBSERVAÇÕES DO FISCO” (colunas “O” e “P”); “INFORMAÇÕES EXTRAÍDAS DO CIAP 2011” (colunas “Q” a “X”) e “DADOS DO FISCO” (colunas “Y” a “AM”).**

As informações contidas no Anexo 15 foram obtidas através de preenchimento pelo próprio contribuinte, combinadas com cruzamento das informações prestadas pelo mesmo em seu CIAP-SPED relativo ao ano de 2011 (para os itens que ainda não tinham sido objeto de baixa por conclusão dos 48/48 avos) e complementação (coluna “P” - Esclarecimento Holcim Visita 19/08/14) realizada através de informação de engenheiros da Empresa em reunião com o Fisco.

Relativamente ao bem inoperante chegou-se a tal conclusão a partir de reunião com representantes da empresa, que informaram tal condição, (como relatado no item 7 do relatório fiscal - ELEMENTOS DE PROVA: “Para determinação sobre a aplicação e função de alguns produtos/equipamentos foi realizada uma visita acompanhada de técnico da área de Engenharia à fábrica da Holcim em Pedro Leopoldo.”).

Já no caso dos itens constantes como “imobilização em andamento” concluiu-se que os bens encontravam-se, à época do aproveitamento dos créditos, em fase de montagem, quer por se tratarem de projetos, quer por constarem, no Anexo 15, nas colunas “INFORMAÇÕES EXTRAÍDAS DO CIAP 2011”, como “obras em processo”, quer por verificar-se que vários deles são destinados a montagem de um sistema. Como exemplo citamos: “GERADOR - PRJ GRUPOS GERADORE, NF 299.378, data 19/11/09”, SERV TRANSPORTE GRUP GERADOR, NF 15.838, data 28/12/2009, FABRICAÇÃO DO QDL GERADORES, NF 823.135, data 14/12/09 e MATERIAL REDE GERADORES, NF 59.350 datas 21/12/09” todos destinados à montagem dos grupos de geradores.

Quanto à afirmativa da Impugnante de que não existem fundamentos explicitados no auto de infração que denotem a falta de recolhimento do diferencial de alíquota, temos a manifestar que, através do Auto de Início de Ação Fiscal foram requisitados, entre outros, os “comprovantes de recolhimento do diferencial de alíquota devido nas

**operações relativas às entradas de fora do estado, relativos às notas fiscais do CIAP”.**

Dentre as operações solicitadas, as que são objeto de cobrança no Auto de Infração são aquelas para quais não foram apresentados os respectivos comprovantes de recolhimento. Se a Impugnante afirma estarem ausentes do auto de infração os fundamentos probatórios que denotem a falta de recolhimento do diferencial de alíquota do ICMS e, por outro lado, não apresenta qualquer comprovante de pagamento relativo aos mesmos, caberia ao I. Advogado apresentar prova dos respectivos recolhimentos, o que não fez uma vez serem inexistentes os mesmos. Ora, alegar e nada provar é tornar inócua a própria alegação.

Portanto, diante de todo o exposto acima, pode-se constatar que foi perfeitamente observada a exigência prevista no art. 89, inciso IV, do Decreto 44.747/2008 e que, portanto, não existe qualquer “vício insanável de fundamentação” no trabalho fiscal, uma vez que foram apontados aqui, através de exemplos concretos, os fatos que motivaram os respectivos lançamentos. Consequentemente não há como se comprovar qualquer “afronta aos princípios do contraditório, ampla defesa e processo legal”.

A alegação da Autuada de que a apresentação de provas de contabilização dos bens do ativo infirma as alegações do fisco, não procede. (Grifos acrescidos).

Dessa forma, não procedem os argumentos de que as irregularidades constantes dos itens 01 e 04 do Auto de Infração - AI não se encontram devidamente fundamentadas, uma vez que embasadas em informações da própria empresa autuada conforme documentos constantes dos autos.

Do simples exame da documentação constante dos autos, verifica-se que a Fiscalização seguiu rigorosamente os requisitos exigidos para a formalização do crédito tributário, definidos pelos arts. 85 e seguintes do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, proporcionando à Recorrente a condição necessária e suficiente para a realização de sua defesa.

O processo de fiscalização foi levado a efeito com a utilização de procedimentos tecnicamente idôneos, calcados na análise das informações fiscais do contribuinte, bem como em informações prestadas pela Recorrente, as quais foram necessárias e suficientes para que a Fiscalização apurasse e quantificasse o fato imponível.

Lavrado o competente Auto de Infração, a Recorrente foi devidamente intimada para pagar ou parcelar o crédito tributário apurado, com as reduções de penalidades previstas na legislação, ou para exercer, querendo, o legítimo e constitucional direito de defesa.

Esclareça-se, por oportuno, que o lançamento foi levado a efeito por autoridade administrativa competente para a prática do ato, tendo sido elaborado relatório fiscal circunstanciado, contendo a descrição detalhada do fato imponível, com citação dos dispositivos legais relativos às infringências e penalidades aplicadas, contendo planilhas e demonstrativos autoexplicativos, além do Demonstrativo do Crédito Tributário, fazendo parte integrante dele o Demonstrativo de Correção Monetária e Multas - DCMM, os quais foram devidamente apresentados à Recorrente.

O Auto de Infração, portanto, contém todas as informações e elementos necessários e suficientes ao esclarecimento da imputação objeto do presente feito fiscal.

A propósito, os próprios argumentos trazidos pela Recorrente no bojo da peça defensiva, por si só, demonstram que houve o perfeito e necessário entendimento das acusações que lhe foram imputadas.

O conjunto probatório dos autos, constante dos anexos do relatório fiscal, que faz parte integrante do Auto de Infração, demonstra de forma inequívoca e incontestável a acusação efetivada, com determinação da matéria tributável, demonstração do montante do tributo devido e identificação do sujeito passivo.

O presente lançamento se deu com a estrita observância de todos os preceitos legais e regulamentares que disciplinam a matéria, não havendo que se falar em descumprimento de norma insculpida na legislação tributária, mormente as disposições contidas no art. 142 do Código Tributário Nacional.

Dessa forma, rejeita-se a prefacial de arguição de nulidade do lançamento.

### **Do Mérito Propriamente Dito**

No mérito, a Recorrente argui a perda do direito de a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativamente aos fatos geradores ocorridos até 18 de dezembro de 2009, com fulcro no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, uma vez que a ciência da lavratura do Auto de Infração só ocorreu em 18 de dezembro de 2014.

No entanto, constitui regra geral que ao lançamento de ofício aplica-se a contagem do prazo decadencial fixada no art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional.

Vale dizer que no presente caso não houve pagamento integral do ICMS devido, tendo em vista o aproveitamento indevido de créditos do imposto. Nessa hipótese, em que o recolhimento dos tributos sujeitos a lançamento por homologação ocorre em desconformidade com a legislação aplicável, procede-se ao lançamento de ofício (Código Tributário Nacional, art. 149), para o qual a contagem do prazo decadencial de 5 (cinco) anos, nos termos do art. 173, inciso I do Código Tributário

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nacional, inicia-se no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que esse lançamento (de ofício) poderia ter sido realizado.

Destaca-se que este Conselho de Contribuintes tem decidido, reiteradamente, que a decadência é regida pela norma ínsita no art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional. Cita-se, a título de exemplo, os Acórdãos nºs 4.533/16/CE, 4.540/16/CE, 4.558/16/CE, 4.555/16/CE e 4.581/16/CE.

Da mesma forma, no julgamento de Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial, o Ministro do Superior Tribunal de Justiça, Humberto Martins, deixou consignado o seguinte:

TRIBUTÁRIO. CREDITAMENTO INDEVIDO DE ICMS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DA REGRA PREVISTA 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 DESCONFORMIDADE 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. (76977 RS 2011/0191109-3, RELATOR: MINISTRO HUMBERTO MARTINS, DATA DE JULGAMENTO: 12/04/2012, T2 - SEGUNDA TURMA).

Dessa forma, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo ao exercício de 2009 somente se expirou em 1º de janeiro de 2015, conforme disposto no inciso I do mencionado art. 173, não ocorrendo a decadência relativamente ao crédito tributário exigido no Auto de Infração inicial, uma vez que a intimação do Auto de Infração em discussão ocorreu em 18 de dezembro de 2014 (fls. 18).

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em conhecer do Recurso de Revisão. No mérito, por maioria de votos, em lhe negar provimento. Vencida a Conselheira Maria Gabriela Tomich Barbosa, que lhe dava provimento parcial para excluir as exigências anteriores a 18/12/09, nos termos do art. 150, § 4º do CTN. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente a Dra. Joana Faria Salomé e, pela Recorrente, assistiu ao julgamento a Dra. Sophia Goreti Rocha Machado. Participaram do julgamento, além

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

dos signatários e da Conselheira vencida, os Conselheiros Luciana Mundim de Mattos Paixão (Revisora), Eduardo de Souza Assis e Carlos Alberto Moreira Alves.

**Sala das Sessões, 05 de agosto de 2016.**

**Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior  
Presidente**

**Marco Túlio da Silva  
Relator**

*D*

CC/MIG

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	4.631/16/CE	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000252088-94	
Recurso de Revisão:	40.060140404-11	
Recorrente:	Holcim (Brasil) S/A	
	IE: 493073229.00-18	
Recorrida:	Fazenda Pública Estadual	
Proc. S. Passivo:	Eduardo Pugliese Pincelli/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 e reside no termo inicial para contagem do prazo da decadência nos termos do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional.

A autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS, no período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2009, em decorrência do (i) aproveitamento indevido de créditos de imposto; (ii) cálculo incorreto do coeficiente de creditamento utilizado na apuração do imposto creditado; e (iii) recolhimento a menor do ICMS relativo ao diferencial de alíquota.

Cediço que a relação jurídica tributária entre sujeito ativo e sujeito passivo está adstrita a uma obrigação tributária, que surge através do denominado “fato gerador”. Este somente se formaliza e torna a obrigação exigível após o denominado “lançamento tributário”.

O lançamento pela modalidade de homologação ou “autolançamento”, está previsto no art. 150 do CTN. Por meio dessa modalidade, o próprio contribuinte é responsável pela apuração e cálculo do montante devido, procedendo ao recolhimento do tributo antes de qualquer providência da autoridade fiscal.

A partir do ato antecipatório de pagamento, realizado pelo contribuinte, caberá a entidade fiscal proceder a conferência do valor recolhido, homologando expressa ou tacitamente, o procedimento adotado.

Entende-se que a ocorrência do fato gerador traz o surgimento de uma obrigação tributária, que por si só, não têm o condão de garantir a cobrança forçada da dívida, senão por meio do lançamento, que materializa essa obrigação, trazendo todos os seus elementos, de forma precisa.

A figura do lançamento está mencionada no art. 142 do CTN, que atribui à autoridade administrativa a competência de constituir o crédito tributário. Esse ato tem por finalidade identificar o “fato gerador” da obrigação tributária, bem como os sujeitos da relação jurídica, e apontar o montante. Veja:

Art. 142 - Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Veja que o lançamento, nos termos do art. 142 do CTN, é ato privativo da autoridade administrativa. Ocorrido o fato gerador, a autoridade administrativa tem o dever de lançar.

Para Hugo de Brito Machado (2008, p. 174) “O Estado tem um direito, a autoridade tem um dever.” Ensina o mestre (2008, p. 172):

“A constituição do crédito tributário é da competência privativa da autoridade administrativa. Só esta pode fazer o lançamento. Ainda que ela apenas homologue o que o sujeito passivo efetivamente fez, como acontece nos casos do art. 150 do CTN, que cuida do lançamento dito por homologação.”

Lado outro, voltando à citada relação jurídica, observa-se que está sujeita aos efeitos do tempo, e que não se prolonga infinitamente. Para controle desse tempo, o ordenamento jurídico brasileiro traz o instituto denominado decadência, que coloca um marco final a mencionada relação tributária, de forma a garantir a necessária segurança jurídica.

Como ensina o Mestre Eduardo Sabbag (2012, p. 788) “[...] *o verdadeiro fundamento da decadência é a paz social, a estabilidade das relações jurídicas e a própria segurança jurídica, uma vez que as coisas não podem arrastar-se indefinidamente.*”

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.

Para Sabbag (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.*”

Tratando de decadência, importante citar dois artigos do Código Tributário Nacional: o art. 173 e o § 4º do art. 150, principalmente para tratar do prazo de homologação do tributo, veja:

Art. 150 - O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4º - Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

(...)

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;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Ensina 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 efetuando. 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 de Brito Machado (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, inciso 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 expresso, conforme art. 150, "caput", parte final, ou de modo tácito, conforme art. 150, § 4º do CTN. Entretanto, a aplicação desse 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 aplicando para tais casos a regra do art. 173, inciso I 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 que, 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 arts. 150, § 4º, e 173.

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

“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-fê, 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).”

Importante relembrar que o Código Tributário Nacional (CTN) foi recebido pela Constituição de 1988 com o *status* de lei complementar, embora seja formalmente uma lei ordinária (Lei nº 5.172/66).

Assim, nos moldes do art. 146 da Constituição Federal, cabe à lei complementar estabelecer normas para decadência em matéria tributária, *in verbis*:

Art. 146 - Cabe à lei complementar:

(...)

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

Veja que a Constituição Federal determina no artigo supra que caberá à lei complementar estabelecer normas sobre decadência, ou seja, a matéria será tratada pelo Código Tributário Nacional, e não por lei ordinária, como vem aplicando o Fisco mineiro.

Como já tratado, a *homologação* é atividade ínsita ao art. 150, §1º, do Código Tributário Nacional. E o prazo para a não homologação é de 05 (cinco) anos contados do fato gerador do tributo, nos exatos termos do art. 150, §4º.

Veja decisão do Egrégio SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA que afirma o entendimento sustentado, *in verbis*:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. ICMS. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. **RECOLHIMENTO A MENOR. DECADÊNCIA. APLICAÇÃO DO ART. 150, § 4º, DO CTN.** HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. ART. 20, § 4º, E 21, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC.

1. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL EM QUE SE DISCUTE O PRAZO PARA A CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO REMANESCENTE DE ICMS, NO CASO EM QUE OCORRE O PAGAMENTO A MENOR DO TRIBUTO.

2. NOS TRIBUTOS CUJOS SUJEITOS PASSIVOS TÊM O DEVER DE ANTECIPAR O PAGAMENTO SEM QUE HAJA PRÉVIO EXAME DA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA, **CASO SE APURE SALDO REMANESCENTE, A FAZENDA DEVERÁ CONSTITUÍ-LO NO PRAZO DE CINCO ANOS A CONTAR DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR, SOB PENA DE OCORRER A EXTINÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO, NOS TERMOS DO PARÁGRAFO 4º DO ART. 150 DO CTN.**

PRECEDENTES: AGRG NO RESP 1.152.747/MG, REL. MINISTRO HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, DJE 22/2/2011; AGRG NO RESP 1.192.933/MG, REL. MINISTRO BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, DJE 11/2/2011; AGRG NO RESP 1.182.862/RS, REL. MINISTRO HAMILTON CARVALHIDO, PRIMEIRA TURMA, DJE 2/2/2011.

3. ADEMAIS, **A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ, NO JULGAMENTO DO RESP 973.733/SC, REALIZADO NOS TERMOS DO ART. 543-C E SOB A RELATORIA DO MINISTRO LUIZ FUX, SEDIMENTOU O ENTENDIMENTO DE QUE O ART. 173, I, DO CTN SE APLICA AOS CASOS EM QUE A LEI NÃO PREVÊ O PAGAMENTO ANTECIPADO DA EXAÇÃO OU, QUANDO, A DESPEITO DA PREVISÃO LEGAL, NÃO HÁ O PAGAMENTO, SALVO NOS CASOS DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO.**

4. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS FIXADOS EM 0,5% SOBRE O VALOR ATUALIZADO DA CAUSA, NOS TERMOS DO ART. 20, § 4º E 21, § 1º, DO CPC.

5. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO." (AGRG NO RESP Nº 1172391/RS DA 1ª TURMA DO STJ, REL. MIN. BENEDITO GONÇALVES, J. 04.08.2011). GRIFOU-SE.

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. INEXISTÊNCIA DE VIOLAÇÃO DOS ARTS. 458 E 535 DO CPC. ICMS. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ART. 173, I, DO CTN. MODIFICAÇÃO DA PREMISSA FÁTICA. SÚMULA 7/STJ.

1. INEXISTE VIOLAÇÃO DOS ARTS. 458 E 535 DO CPC QUANDO A PRESTAÇÃO JURISDICIONAL É DADA NA MEDIDA DA PRETENSÃO

DEDUZIDA, COM ENFRENTAMENTO E RESOLUÇÃO DAS QUESTÕES ABORDADAS NO RECURSO.

2. PRETENDE A AGRAVANTE REFORMAR O ACÓRDÃO QUE APLICOU À ESPÉCIE A ORIENTAÇÃO DA PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ, **EM RECURSO REPETITIVO, NO SENTIDO DE QUE SE APLICA O ART. 173, I, DO CTN AOS CASOS EM QUE, A DESPEITO DA PREVISÃO LEGAL, NÃO HÁ O PAGAMENTO, SITUAÇÃO ENFATICAMENTE ATESTADA NOS AUTOS PELO TRIBUNAL A QUO.**

3. MODIFICAR A AFIRMAÇÃO CONTIDA NO ACÓRDÃO RECORRIDO, NO SENTIDO DA EXISTÊNCIA DE PAGAMENTO A MENOR, DEMANDA O REEXAME DE TODO O CONTEXTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS, O QUE É DEFESO A ESTA CORTE EM VISTA DO ÓBICE DA SÚMULA 7/STJ. AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO." (AGRG NO EDCL NO RESP 1278111/MG DA 2ª TURMA DO STJ, REL. MIN. HUMBERTO MARTINS, J. 06.12.2012. GRIFOU-SE.

Ainda para imputação sobre recolhimento a menor de ICMS, em decorrência de aproveitamento indevido de créditos de ICMS. Pela ótica contábil do ICMS verifica-se que os créditos de ICMS do contribuinte, lançados em conta de ativo a *débito contábil*, são indissociáveis do *fato* do pagamento do imposto.

Notadamente pela sistemática contábil e escritural, os créditos de ICMS constituem *moeda escritural* de pagamento do imposto, porquanto reduzem o montante final a ser pago em dinheiro. É o que ensina o Ministro LUIZ FUX em ocasião do julgamento do REsp 1065234 / RS, veja:

"[...] 3. O termo "cobrado" deve ser, então, entendido como "apurado", que não se traduz em valor em dinheiro, porquanto a compensação se dá entre operações de débito (obrigação tributária) e crédito (direito ao crédito). Por essa razão, o direito de crédito é uma moeda escritural, cuja função precípua é servir como moeda de pagamento parcial de impostos indiretos, orientados pelo princípio da não-cumulatividade [...]" (STJ. AgRg no. 1ª Turma. DJe 01/07/2010)

Assim, conclui-se que a apropriação e utilização dos créditos de ICMS, ainda que devidos, está no contexto do *pagamento antecipado* condicionado a ulterior homologação pelo Fisco de que trata o art. 150, § 1º, do Código Tributário Nacional. Logo, o prazo decadencial à glosa desses créditos devidos deve ser disciplinado pelo § 4º do mesmo dispositivo.

O Superior Tribunal de Justiça afastando o entendimento da Administração Pública que entendia pela aplicação do art. 173, inciso I do CTN, reconheceu que, mesmo em sendo considerado indevido o crédito do ICMS, houve o pagamento do saldo remanescente pelo contribuinte, devendo o lançamento suplementar para cobrança dos valores observar o prazo de 05 (cinco) anos, tendo como termo *a quo* da decadência a data do pagamento/compensação, veja:

AGRG NOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 1.199.262 – MG (2011/0036985-1) RELATOR : MINISTRO BENEDITO GONÇALVES AGRAVANTE : ESTADO DE MINAS GERAIS CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS 21.785/15/3ª 10 DISPONIBILIZADO NO DIÁRIO ELETRÔNICO EM 02/09/2015 - CÓPIA WEB PROCURADORA : FABIOLA PINHEIRO LUDWIG AGRAVADO : TELEMAR NORTE LESTE S/A ADVOGADO : SACHA CALMON NAVARRO COELHO E OUTRO(S) EMENTA: TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. ICMS. DECADÊNCIA. PRAZO PARA A CONSTITUIÇÃO DE DÉBITO PELA FAZENDA ESTADUAL. PAGAMENTO A MENOR EM DECORRÊNCIA DE SUPOSTO CREDITAMENTO INDEVIDO. APLICAÇÃO DO ART. 150, § 4º, DO CTN. MATÉRIA PACIFICADA EM SEDE DE RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA (RESP 973.733/SC). 1. AGRAVO REGIMENTAL CONTRA DECISÃO QUE DEU PROVIMENTO AOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA PELOS QUAIS A CONTRIBUINTE SUSCITA DISSENSO PRETORIANO ACERCA DA CONTAGEM DO LAPSO DECADENCIAL PARA O LANÇAMENTO DE OFÍCIO TENDENTE A COBRAR AS DIFERENÇAS DE CRÉDITO DE TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO PAGO A MENOR EM DECORRÊNCIA DE CREDITAMENTO INDEVIDO. 2. A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ, NO JULGAMENTO DO RESP 973.733/SC, REALIZADO NOS TERMOS DO ART. 543-C E SOB A RELATORIA DO MINISTRO LUIZ FUX, SEDIMENTOU O ENTENDIMENTO DE QUE O ART. 173, I, DO CTN SE APLICA AOS CASOS EM QUE A LEI NÃO PREVÊ O PAGAMENTO ANTECIPADO DA EXAÇÃO OU, QUANDO, A DESPEITO DA PREVISÃO LEGAL, NÃO HÁ O PAGAMENTO, SALVO NOS CASOS DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. 3. "[...] OCORRENDO O PAGAMENTO ANTECIPADO POR PARTE DO CONTRIBUINTE, O PRAZO DECADENCIAL PARA O LANÇAMENTO DE EVENTUAIS DIFERENÇAS É DE CINCO ANOS A CONTAR DO FATO GERADOR, CONFORME ESTABELECE O § 4º DO ART. 150 DO CTN" (AGRG NOS ERESP. 216.758/SP, REL. MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA SEÇÃO, DJ 10.4.2006). 4. COM EFEITO, A JURISPRUDÊNCIA CONSOLIDADA POR ESTA CORTE DIRIME A QUESTÃO JURÍDICA APRESENTADA A PARTIR DA EXISTÊNCIA, OU NÃO, DE PAGAMENTO ANTECIPADO POR PARTE DO CONTRIBUINTE. PARA ESSA FINALIDADE, SALVO OS CASOS DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO, DESPICIENDO SE MOSTRA INDAGAR A RAZÃO PELA QUAL O CONTRIBUINTE NÃO REALIZOU O PAGAMENTO INTEGRAL DO TRIBUTO. 5. A DEDUÇÃO AQUI CONSIDERADA (CREDITAMENTO INDEVIDO) NADA MAIS

É DO QUE UM CRÉDITO UTILIZADO PELO CONTRIBUINTE DECORRENTE DA ESCRITURAÇÃO DO TRIBUTO APURADO EM DETERMINADO PERÍODO (PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE), QUE VEIO A SER RECUSADA (GLOSADA) PELA ADMINISTRAÇÃO. SE ESSE CRÉDITO ABARCASSE TODO O DÉBITO TRIBUTÁRIO A PONTO DE DISPENSAR QUALQUER PAGAMENTO, AI SIM, ESTAR-SE-IA, COMO VISTO, DIANTE DE UMA SITUAÇÃO EXCLUDENTE DA APLICAÇÃO DO ART. 150, § 4º, DO CTN. 6. NA ESPÉCIE, O ACÓRDÃO QUE JULGOU O RECURSO ESPECIAL FOI CLARO AO CONSIGNAR QUE HOUVE PAGAMENTO A MENOR DE DÉBITO TRIBUTÁRIO EM DECORRÊNCIA DE CREDITAMENTO INDEVIDO. DESSA FORMA, DEVE-SE OBSERVAR O DISPOSTO NO ART. 150, § 4º, DO CTN.

Veja decisão do Egrégio Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais que afirma o entendimento sustentado, *in verbis*:

EMENTA: REEXAME NECESSÁRIO. APELAÇÃO CÍVEL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. DECADÊNCIA. CRÉDITOS DE ICMS/ST. **APROVEITAMENTO INDEVIDO.** A DECADÊNCIA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO, NA HIPÓTESE DE RECOLHIMENTO A MENOR DO IMPOSTO, CONTA-SE NA FORMA DO ARTIGO 150, §4º DO CTN.

SÃO ILEGÍTIMOS OS CRÉDITOS DE ICMS/ST APROPRIADOS SOB O FUNDAMENTO DE NÃO REALIZAÇÃO DO FATO GERADOR PRESUMIDO, SE NÃO APRESENTADAS AS NOTAS FISCAIS COMPROBATÓRIAS DA OPERAÇÃO.

AGRAVOS RETIDOS CONHECIDOS E NÃO PROVIDOS. SENTENÇA CONFIRMADA NO REEXAME NECESSÁRIO. PREJUDICADOS OS RECURSOS DE APELAÇÃO. (TJMG - AP CÍVEL/REEX NECESSÁRIO 1.0024.09.755647-6/001, RELATOR(A): DES.(A) ALBERGARIA COSTA , 3ª CÂMARA CÍVEL, JULGAMENTO EM 19/11/2015, PUBLICAÇÃO DA SÚMULA EM 04/12/2015)

Conclui-se, que o termo “exercício” corresponde ao período de apuração do tributo que, aplicado ao ICMS, deve ser entendido como mensal, e não anual.

Assim, se houve o pagamento antecipado do ICMS pela Recorrente, do valor apurado e por ela entendido como devido, e, em não havendo provas de dolo, fraude ou simulação, é de se aplicar a regra disposta no art. 150, § 4º, sob pena de se verificar a ocorrência de homologação tácita, com a respectiva extinção definitiva do crédito tributário, e a consequente decadência do direito de lançá-lo.

Diante do exposto, pela aplicação do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, entendo pela ocorrência da decadência tributária para os fatos geradores, anteriores a 18/12/14.

**Sala das Sessões, 05 de agosto de 2016.**

**Maria Gabriela Tomich Barbosa**  
**Conselheira**