

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.369/19/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000940655-33
Impugnação: 40.010145481-94
Impugnante: Souza Cruz Ltda
IE: 702000747.20-57
Proc. S. Passivo: Leonel Martins Bispo/Outro(s)
Origem: DF/Uberlândia

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS - DECADÊNCIA. Nos termos do art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional, o prazo decadencial aplicável ao lançamento de ofício é de 5 (cinco) anos contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado. No caso dos autos, não se encontra decaído o direito da Fazenda Pública Estadual de formalizar o crédito tributário.

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - BEM DO ATIVO PERMANENTE - BEM ALHEIO À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO. Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS de bens destinados ao ativo permanente alheios à atividade do estabelecimento, portanto, em desacordo ao previsto no art. 70, inciso XIII do RICMS/02 e Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98, que vedam a apropriação de tais créditos. Crédito tributário reformulado pelo Fisco. Corretas as exigências remanescentes de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - MATERIAL DE USO E CONSUMO - Constatado aproveitamento indevido de créditos de ICMS provenientes de aquisições de materiais destinados ao uso ou consumo do estabelecimento. Infração caracterizada nos termos do art. 70, inciso III da Parte Geral do RICMS/02. Crédito tributário reformulado pelo Fisco. Corretas as exigências remanescentes de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – BEM DO ATIVO PERMANENTE – COEFICIENTE DE APROVEITAMENTO. Constatado o aproveitamento indevido de créditos em razão de incorreta apuração do “coeficiente de creditamento” no livro Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP), previsto no art. 66, § 3º do RICMS/02. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75. Infração caracterizada nos termos do § 8º do art. 70 (vigente até 20/12/13) e inciso III do § 3º do art. 66 (a partir de 21/12/13), ambos do RICMS/02.

Decadência não reconhecida. Decisão por maioria de votos.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação refere-se à constatação de que a Contribuinte incorreu nas seguintes irregularidades, ocorridas no período de 01/01/12 a 31/12/12:

- aproveitamento indevido de créditos de ICMS originados de aquisições de bens alheios à atividade do estabelecimento, portanto, em desacordo com o art. 70, inciso XIII, do RICMS/02 e Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98;

- mercadorias destinadas ao uso e consumo do estabelecimento, em desacordo com o art. 70, inciso III, do RICMS/02;

- apuração incorreta do coeficiente de creditamento, previsto no § 8º do art. 70 do RICMS/02.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 66/97, acostando aos autos, documentos de fls. 98/292.

Acatando parcialmente as razões da Defesa, a Fiscalização retifica o crédito tributário, conforme Termo de Rerratificação do Auto de Infração de fls. 297/299.

Para demonstrar a reformulação do crédito tributário, foi acostado novo relatório fiscal, às fls. 300/312, demonstrativo do crédito tributário, às fls. 313/315, e novas planilhas, mediante o CD de fls. 316.

Regulamente cientificada sobre a retificação, a Impugnante comparece às fls. 323/325.

Novamente a Fiscalização retifica o crédito tributário, acatando alegações da Defesa, conforme Termo de Rerratificação do Auto de Infração de fls. 327/328, acostando novo relatório fiscal, às fls. 329/341, novo demonstrativo do crédito tributário, às fls. 342/344 e novas planilhas, mediante o CD de fls. 345.

Regulamente cientificada sobre a retificação, a Impugnante comparece às fls. 350/352.

A Fiscalização se manifesta às fls. 354/384, refutando as alegações da Defesa.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de fls. 393/422, opina, em preliminar, pelo indeferimento da prova pericial requerida. Quanto ao mérito, por não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário em relação ao período anterior a 19/12/12 e pela procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário às fls. 297/316 e 327/345.

Na sessão realizada aos 23/10/18, essa Câmara decide converter o julgamento em Diligência (fls. 425), para que a Fiscalização se manifeste sobre o documento protocolizado pela Impugnante no CCMG, sob o nº 18.765, em 18/10/18. Em seguida, vista à Impugnante.

Foram juntados aos autos os documentos de fls. 426/476.

A Impugnante comparece às fls. 426/429 dos autos.

Após análise dos documentos acostados pela Impugnante, a Fiscalização retifica o crédito tributário, conforme Termo de Rerratificação do Auto de Infração, de fls. 478/481, acostando novo relatório fiscal, às fls. 482/494, demonstrativo do crédito tributário, às fls. 495/497 e novas planilhas, mediante o CD de fls. 498. Junta, ainda, documentos às fls. 499/534.

Regularmente intimada, a Impugnante comparece às fls. 553/555

A Fiscalização se manifesta, novamente, às fls. 557/562 dos autos.

A Assessoria do CCMG complementa seu Parecer, às fls. 565/569, opinando, em preliminar, pelo indeferimento da prova pericial requerida e quanto ao mérito, por não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário em relação ao período anterior a 19/12/12 e pela procedência parcial do lançamento, nos termos das reformulações do crédito tributário às fls. 297/316, 327/345 e 478/498 dos autos.

DECISÃO

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CCMG foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações.

Da Preliminar

Do Pedido de Prova Pericial

A Impugnante pleiteia a produção de perícia técnica, em relação aos créditos estornados decorrentes da aquisição de bens destinados ao ativo imobilizado, para responder aos quesitos de fls. 96/97.

Os quesitos apresentados têm por finalidade descrever a função dos bens, esclarecer se são empregados na atividade operacional da empresa, se são considerados uso e consumo, se preenchem os requisitos exigidos no § 5º, do art. 66, do RICMS/02.

Entretanto, tal perícia não se faz necessária.

Segundo a doutrina “*em casos em que o julgamento do mérito da causa depende de conhecimentos técnicos de que o magistrado não dispõe, deverá ele recorrer ao auxílio de um especialista, o perito, que dispondo do conhecimento técnico necessário, transmitirá ao órgão jurisdicional seu parecer sobre o tema posto à sua apreciação*” (Alexandre Freitas Câmara; Lições de D. Processual Civil), ou seja, somente deverá haver perícia quando o exame do fato probando depender de conhecimentos técnicos ou especiais e essa prova tiver utilidade diante dos elementos disponíveis para exame.

Assim, a perícia, por se tratar de prova especial, só pode ser admitida quando a apuração do fato em litígio não se puder fazer pelos meios ordinários de convencimento.

Entretanto, o referido exame pericial mostra-se absolutamente desnecessário, na medida em que encontram-se acostados aos autos, o Relatório Fiscal que descreve todas as ocorrências relacionadas ao estorno dos créditos dos bens alheios (01.006, 01.007, 01.008 e 01.009) e das mercadorias de uso e consumo do estabelecimento (01.004), bem como as planilhas que relacionam todos as mercadorias por ocorrência, notadamente a planilha “Ajuste no Cadastro de bens ou componentes”, que contém as informações retiradas do CIAP do Contribuinte (descrição do bem, localização, função, conta contábil) necessárias para o perfeito enquadramento do bem como bem alheio, uso e consumo ou ativo imobilizado.

Como se vê, consta dos autos todas as informações suficientes para responder aos questionamentos feitos pela Impugnante.

As demais questões serão respondidas à luz da legislação (Lei nº 6.763/75, RICMS/02 e na Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98).

Vale citar, a propósito, decisão proferida pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais abordando a questão:

EMENTA: AGRAVO DE INSTRUMENTO - REVISÃO DE CONTRATO - PROVA PERICIAL - DESNECESSIDADE - CERCEAMENTO DE DEFESA NÃO CARACTERIZADO. A PROVA PERICIAL SOMENTE SE APRESENTA NECESSÁRIA QUANDO A INFORMAÇÃO DEPENDER DO CONHECIMENTO DE ESPECIALISTA NA MATÉRIA. O INDEFERIMENTO DE PROVA PERICIAL, QUANDO CONSTATADA SUA DESNECESSIDADE, NÃO CONFIGURA CERCEAMENTO DE DEFESA. (PROCESSO NÚMERO 1.0024.14.076459-8/001, DES.^a APARECIDA GROSSI, TJMG DATA DO JULGAMENTO: 13/05/15 DATA DA PUBLICAÇÃO: 14/05/15).

(...)

Prescreve o art. 142, § 1º, inciso II, alínea “a” do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08:

Art. 142 - A prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação, e será realizada quando deferido o pedido do requerente pela Câmara ou quando esta a determinar, observado o seguinte:

(...)

§ 1º - Relativamente ao pedido de perícia do requerente:

(...)

II - será indeferido quando o procedimento for:

a) desnecessário para a elucidação da questão ou suprido por outras provas produzidas;

(...)

Desse modo, como os quesitos propostos não demandam especialista com conhecimentos técnicos específicos e as respostas aos questionamentos encontram-se

no conjunto probatório constante dos autos, indefere-se o pedido de produção de prova pericial por ser desnecessária para a compreensão das irregularidades apuradas.

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa as seguintes irregularidades, ocorridas no período de 01/01/12 a 31/12/12:

- aproveitamento indevido de créditos de ICMS originados de aquisições de bens alheios à atividade do estabelecimento, portanto, em desacordo com o art. 70, inciso XIII, do RICMS/02 e Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98;

- mercadorias destinadas ao uso e consumo do estabelecimento, em desacordo com o art. 70, inciso III, do RICMS/02;

- apuração incorreta do coeficiente de creditamento, previsto no § 8º, do art. 70, do RICMS/02.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

Instruem os autos, além de outros documentos, o Auto de Início de Ação Fiscal – AIAF (fl.02), o Relatório Fiscal de fls. 29/42; cópias das Notas Fiscais Eletrônicas – NF-e de saídas em transferências (Anexo 2 – fls. 50/51); livro Ciap Sintético de 2012 (Anexo 3 – fl. 53); e mídia eletrônica contendo os anexos do Auto de Infração (fl. 61).

A Fiscalização realizou a exclusão de diversas mercadorias do cadastro do CIAP, promovendo o seu ajuste conforme demonstrado na planilha “Ajuste no Cadastro de bens - todos itens”, constante do CD fls. 61, pelas seguintes razões:

- Exclusão do cadastro do CIAP, tendo em vista a mercadoria ter destinação alheia à atividade do estabelecimento, conforme alíneas “a”, “b” e “c” do inciso II e inciso III, do art. 1º da IN DLT/SRE 01/98 (ocorrências 01.006; 01.007; 01.008 e 01.0009);

- Exclusão do cadastro do CIAP, tendo em vista a mercadoria não ser classificada como bem do ativo imobilizado, pois não enquadra nas hipóteses da legislação vigente – material de uso e consumo do estabelecimento (ocorrência 01.004);

Também foram estornados os créditos indevidamente apropriados tendo em vista a Autuada ter efetuado o cálculo do índice de participação das saídas tributadas a que se refere o § 8º do art. 70 do RICMS/02 incorretamente.

Inicialmente, a Impugnante pleiteia que seja considerado decaído o direito de lançar, relativamente aos fatos geradores anteriores a 19/12/12, sendo aplicável o disposto no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional - CTN.

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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 se segue:

CTN:

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;

(...)

Dessa forma, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo ao exercício de 2012, somente expirou em 31/12/17, nos termos do inciso I do mencionado art. 173, não ocorrendo a decadência relativamente ao crédito tributário exigido, uma vez que a Autuada foi regularmente intimada da lavratura do Auto de Infração em 19/12/17.

Quanto ao mérito propriamente dito, em primeiro lugar, cabe esclarecer que restou superada a alegação da Impugnante quanto à duplicidade de exigência de parte dos créditos glosados pela Fiscalização, já exigidos no Auto de infração nº 01.000648541-06, visto que o Fisco reformulou o lançamento, excluindo todas as parcelas que foram objeto de exigência no referido Auto de Infração, já julgado neste Conselho de Contribuintes e quitado por meio do programa “Regularize”.

Com relação às exigências fiscais remanescentes, a Impugnante alega, em sua defesa, que a Lei Complementar nº 87/96, em seu art. 20, trouxe a possibilidade de creditamento do ICMS recolhido na entrada de bens destinados ao ativo fixo, estando disposto em seu § 1º, uma limitação objetiva ao tipo de mercadorias destinadas ao ativo imobilizado que pode gerar créditos.

Conclui que a mercadoria estranha à atividade do contribuinte, não permite o crédito, estando inclusive exemplificado em seu § 2º (veículos de transporte pessoal).

Transcreve a Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98 e assevera que a partir da leitura de tais dispositivos, constata-se que tanto a legislação tributária federal, quanto a estadual, afastam a possibilidade de creditamento em relação as aquisições de bens estranhos à atividade social do contribuinte.

Entretanto, entende que a atividade econômica de uma empresa não é obrigatoriamente singular, até porque uma sociedade pode explorar diversos segmentos de mercado, desenvolvendo várias atividades sociais.

Aduz que o inciso II, do § 5º, do art. 66 do RICMS/02, dispõe que o bem destinado ao ativo imobilizado deve ser de propriedade da empresa e ser utilizado nas atividades operacionais do contribuinte. E que a premissa fiscal de que os bens do ativo imobilizado “não são utilizados na sua atividade operacional” esta flagrantemente equivocada.

Diante disso, importante trazer a legislação de regência da matéria.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Constituição Federal dispôs que cabe à lei complementar disciplinar o regime de compensação do imposto, no caso, o ICMS (art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “c”). Portanto, a vinculação do crédito às condições estabelecidas na legislação é uma exigência da própria lei complementar.

A cobrança fiscal tem por base os seguintes dispositivos contidos na legislação tributária, disciplinados na Lei Complementar nº 87/96, bem como na Lei nº 6.763/75 e no RICMS/02, da seguinte forma:

Lei nº 87/96

Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

(...)

§ 1º Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.

(...)

Art. 33. Na aplicação do art. 20 observar-se-á o seguinte:

I - somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2020;

(Grifou-se).

(...)

Lei nº 6.763/75

Art. 29. O valor devido a título de imposto resultará da diferença a maior entre o imposto referente à mercadoria saída e ao serviço de transporte ou de comunicação prestado e o imposto cobrado relativamente à entrada, real ou simbólica, de mercadoria, inclusive energia elétrica, ou bem para uso, consumo ou ativo imobilizado, e o recebimento de serviço de transporte ou de comunicação, no respectivo estabelecimento.

(...)

Art. 31. Não implicará crédito para compensação com o imposto devido nas operações ou nas prestações subseqüentes:

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

III - o imposto relativo à entrada de bem ou ao recebimento de serviço alheios à atividade do estabelecimento;

(Grifou-se).

(...)

As aquisições de bens destinados ao ativo permanente ensejam direito ao crédito de ICMS, desde que atendidas as condições estabelecidas na legislação tributária, especialmente as contidas nos §§ 3º e 5º, do art. 66, do RICMS/02:

Art. 66. Observadas as demais disposições deste Título, será abatido, sob a forma de crédito, do imposto incidente nas operações ou nas prestações realizadas no período, desde que a elas vinculado, o valor do ICMS correspondente:

(...)

II - à entrada de bem destinado ao ativo imobilizado do estabelecimento, observado o disposto nos §§ 3º, 5º, 6º e 12 a 16 deste artigo;

(...)

§ 3º O abatimento, sob a forma de crédito, do imposto incidente nas operações relativas à entrada de bem destinado ao ativo imobilizado do estabelecimento observará o seguinte:

I - será feito à razão de 1/48 (um quarenta e oito avos) por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada do bem no estabelecimento;

(...)

§ 5º Para fins de aproveitamento de crédito, o bem destinado ao ativo imobilizado deve satisfazer, de forma cumulativa, os seguintes requisitos:

I - ser de propriedade do contribuinte;

II - ser utilizado nas atividades operacionais do contribuinte;

III - ter vida útil superior a 12 (doze) meses;

IV - a limitação de sua vida útil decorrer apenas de causas físicas, tais como o uso, o desgaste natural ou a ação dos elementos da natureza, ou de causas funcionais, como a inadequação ou o obsolescimento;

V - não integrar o produto final, exceto se de forma residual;

VI - ser contabilizado como ativo imobilizado.

(Grifou-se).

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Depreende-se dos dispositivos legais supratranscritos que, só será abatido sob a forma de crédito do imposto incidente nas operações ou nas prestações realizadas no período, o valor do ICMS correspondente “à entrada de bem destinado ao ativo permanente do estabelecimento, à razão de 1/48 (um quarenta e oito avos) por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada do bem no estabelecimento, devendo o bem satisfazer, de forma cumulativa, os requisitos: a) ser de propriedade do contribuinte; b) ser utilizado nas atividades operacionais do contribuinte; c) ter vida útil superior a 12 (doze) meses; d) a limitação de sua vida útil decorrer apenas de causas físicas, tais como o uso, o desgaste natural ou a ação dos elementos da natureza, ou de causas funcionais, como a inadequação ou o obsolescimento; e) não integrar o produto final, exceto se de forma residual, e f) ser contabilizado como ativo imobilizado.

Frise-se que tais condições são cumulativas, não basta atender qualquer uma delas isoladamente ou apenas algumas. A norma é taxativa no sentido de que todos os requisitos devem ser cumpridos para fazer jus ao aproveitamento do crédito.

Nesse sentido, o art. 70, inciso XIII, do RICMS/02, veda o aproveitamento de créditos do imposto vinculados a aquisições de bens alheios à atividade do estabelecimento:

Art. 70. Fica vedado o aproveitamento de imposto, a título de crédito, quando:

(...)

XIII - o imposto se relacionar à entrada de bens ou ao recebimento de serviços alheios à atividade do estabelecimento.

(...)

§ 3º Consideram-se alheios à atividade do estabelecimento todos os bens que não sejam utilizados direta ou indiretamente na comercialização, industrialização, produção, extração, geração ou prestação de serviço de transporte, interestadual ou intermunicipal, ou de comunicação.

(Grifou-se).

(...)

Esclareça-se que os bens classificados como “bens alheios” fazem parte do Ativo Imobilizado da empresa, entretanto, não faz jus ao crédito do imposto pelas entradas em razão de se enquadrarem na definição de bens alheios à atividade contida no art. 70, § 3º do RICMS/02, conjugado a Instrução Normativa IN DLT/SRE 01/98.

A Instrução Normativa IN DLT/SRE nº 01/98, deixa claro o alcance do conceito de bens alheios à atividade do estabelecimento:

Art. 1º - Consideram-se alheios à atividade do estabelecimento:

I - os veículos de transporte pessoal;

II - os bens entrados, inclusive mercadorias, ou os serviços recebidos e que:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

a - sejam utilizados em atividade exercida no estabelecimento fora do campo de incidência do imposto;

b - sejam utilizados em atividades de capacitação técnica, de cultura, de lazer, esportivas, ou de profilaxia dos empregados, ainda que visem a aumentar a produtividade da empresa;

c - não sejam empregados na consecução da atividade econômica do estabelecimento, assim entendidos aqueles não utilizados na área de produção industrial, agropecuária, extrativa, de comercialização, ou de prestação de serviços.

III - as mercadorias ou os serviços recebidos que se destinem à construção, reforma ou ampliação do estabelecimento.

(...)

Verifica-se que a Instrução Normativa DTL/SRE nº 01/98, em consonância com o § 3º, do art. 70, do RICMS/02, considera alheios à atividade do estabelecimento os veículos de transporte pessoal, os bens entrados, inclusive mercadorias, ou os serviços recebidos e que sejam utilizados em atividades de capacitação técnica, de cultura, de lazer, esportivas, ou de profilaxia dos empregados, ainda que vise aumentar a produtividade da empresa, aqueles que não sejam empregados na consecução da atividade econômica do estabelecimento, assim entendidos aqueles não utilizados na área de produção industrial, bem como as mercadorias ou os serviços recebidos que se destinem à construção, reforma ou ampliação do estabelecimento.

A Fiscalização separou, por código de ocorrência, os bens que tem destinação alheia à atividade do estabelecimento, da seguinte forma:

- Ocorrência 01.006 - Exclusão do cadastro do CIAP, tendo em vista a mercadoria ter destinação alheia à atividade do estabelecimento – alínea “a”, do inciso II, do art. 1º, da IN DLT/SRE 01/98:

Nesta ocorrência foram estornados os créditos referentes às aquisições de itens utilizados em atividade exercida no estabelecimento fora do campo de incidência do imposto, relacionados às seguintes funções: equipamentos da estação de tratamento de esgoto, painel força/comando da ETE, sistema de tratamento de material particulado-cinzas, sistema de tratamento de material particulado - fase II (ventilador centrífugo das caldeiras), sistema elétrico e sistema mecânico de despoejamento de balanças, balança rodoviária para pesagem de resíduos gerados na unidade, descarte seguro de materiais da Souza Cruz.

Conforme explicitado anteriormente, os bens que não sejam empregados na consecução da atividade econômica do estabelecimento, assim entendidos aqueles não utilizados na área de produção industrial, são alheios à atividade do estabelecimento, como é o caso dos bens utilizados no tratamento de gases ou efluentes para fins exclusivos de atendimento à legislação ambiental.

O mesmo se aplica à atividade de coleta, remoção, incineração, tratamento, reciclagem, separação e destinação final do lixo, rejeitos e outros resíduos, bem como a atividade de dragagem de lagos.

É notório que tais equipamentos têm por finalidade atender as disposições legais da legislação ambiental, restando claro que não fazem parte do processo de produção de cigarros.

Portanto, os bens adquiridos para redução de impacto ambiental, ainda que obrigatórios para cumprimento da legislação específica, por serem utilizados em atividade exercida no estabelecimento, fora do campo de incidência do ICMS (não participando do procedimento industrial necessário para transformação das matérias-primas em seu produto final), são considerados alheios à atividade do estabelecimento por força do art. 1º, II, “a”, da Instrução Normativa DLT/SRE Nº 01/98.

- Ocorrência 01.007 - Exclusão do cadastro do CIAP, tendo em vista a mercadoria ter destinação alheia à atividade do estabelecimento - alínea "b", do inciso II, do art. 1º, da IN DLT/SRE 01/98:

Nesta ocorrência foram estornados os créditos referentes às aquisições de itens utilizados em atividades de profilaxia dos empregados, tais como: bens/peças adquiridos para segurança laboral, conforto e melhoria da qualidade dos locais de trabalho, redução de ruídos ambientais. Como exemplo os equipamentos de segurança do trabalho, equipamentos de segurança industrial, enclausuramento acústico de máquinas e equipamentos.

Tais bens também são considerados alheios à atividade do estabelecimento, nos termos do art. 1º, II, “b”, da Instrução Normativa DLT/SRE Nº 01/98, visto que “utilizados em atividades de capacitação técnica, de cultura, de lazer, esportivas ou de profilaxia dos empregados, ainda que visem a aumentar a produtividade da empresa”.

Registre-se que foram excluídas da ocorrência 01.007, as exigências relativas aos bens “Câmbio Formato Soft Rigid R/C (X500) - M” e Câmbio Formato Soft Rigid R/C (X500)”, por se tratar de equipamento responsável pela modificação da gramatura padronizada das carteiras de embalagem dos cigarros, informação esta corrigida pela Impugnante, visto que constava como item de “segurança industrial”.

- Ocorrência 01.008 - Exclusão do cadastro do CIAP, tendo em vista a mercadoria ter destinação alheia à atividade do estabelecimento - alínea "c", do inciso II, do art. 1º, da IN DLT/SRE 01/98:

Nesta ocorrência foram estornados os créditos referentes às aquisições de bens não empregados na consecução da atividade econômica do estabelecimento, assim entendidos aqueles não utilizados na área de produção industrial, qual seja a fabricação de cigarros. São os seguintes:

- bens classificados na conta contábil 11915600 - Móveis e Utensílios, tais como: armários, cadeira, prateleiras, sistema digital para gerenciamento, tenda para realização de eventos, etc.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- bens classificados na conta contábil 11915500 – Equipamentos de processamento de dados: equipamentos de apoio à manutenção tais como: analisador de rede, coletor, conversor, módulo balanceador;

- bens e partes/peças relacionadas com as seguintes funções: ar condicionado central e sistema de umidificação ambiental (climatização), sistema de medição de energia das marcas SMD, aparelho auxiliar de manutenção (estação de solda digital), conjunto padrão de calibração, equipamento de apoio à manutenção na engenharia e ferramentaria (acelerômetro, alinhador, calibrador, carrinho prateleira, multímetro, parafusadeira, talha manual, detector de tensão, ferramenta da área de armazenagem, etc.), coifa inox (área de restaurante), painel de força portaria (segurança patrimonial), máquina de lavar peças industrial, extintores e suportes para extintores, etc.

- Ocorrência 01.009 - Exclusão do cadastro do CIAP, tendo em vista a mercadoria ter destinação alheia à atividade do estabelecimento - inciso III, do art. 1º, da IN DLT/SRE 01/98:

Nesta ocorrência foram estornados os créditos referentes às aquisições das mercadorias que se destinaram à construção, reforma ou ampliação do estabelecimento. Tais bens, partes e peças foram classificados nas seguintes contas contábeis: 11915300 – Edifícios; 1916500 – Instalações e 11915900 – Benfeitorias em prédios. Por exemplo: bens e partes relacionadas à função de distribuição de energia/seccionamento, sistema de iluminação SMD, iluminação da portaria, controle de acesso - obras civis (cabos, divisórias), porta automática entrada da fábrica, etc.

Correto o estorno dos créditos relativos aos materiais de construção, haja vista a vedação expressamente consignada no inciso III, do art. 1º, da IN DLT/SRE 01/98 c/c o art. 70, inciso XIII, do RICMS/02.

- Bens destinados ao uso e consumo do estabelecimento:

Também encontra-se vedado até 31/12/19, o aproveitamento do imposto na entrada de bens destinados ao uso e consumo do estabelecimento, nos termos do disposto no inciso III, do art. 70, do RICMS/02;

RICMS/02 :

Art. 70. Fica vedado o aproveitamento de imposto, a título de crédito, quando:

(...)

III - se tratar de entrada, até 31 de dezembro de 2019, de bens destinados a uso ou a consumo do estabelecimento;

(...)

A Fiscalização estornou os créditos de ICMS relativos às aquisições de bens erroneamente contabilizados como ativo imobilizado, utilizando como código de ocorrência 01.004 - Exclusão do cadastro do CIAP, tendo em vista a mercadoria não ser classificada como bem do ativo imobilizado, pois a mercadoria não se enquadra nas hipóteses previstas na legislação vigente.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

De acordo com a Fiscalização, tratam-se de partes e peças cuja aplicação não resultou em aumento da vida útil do bem principal prevista no ato de sua aquisição ou de seu recebimento.

Tais conclusões decorrem do disposto nos §§ 6º, 12 e 13, do art. 66, do RICMS/02, *in verbis*:

Art. 66. Observadas as demais disposições deste Título, será abatido, sob a forma de crédito, do imposto incidente nas operações ou nas prestações realizadas no período, desde que a elas vinculado, o valor do ICMS correspondente:

(...)

§ 6º Será admitido o crédito, na forma do § 3º deste artigo, relativo à aquisição de partes e peças empregadas nos bens a que se refere o parágrafo anterior, desde que:

I - a substituição das partes e peças resulte aumento da vida útil prevista no ato da aquisição ou do recebimento do respectivo bem por prazo superior a 12 (doze) meses; e

II - as partes e peças sejam contabilizadas como ativo imobilizado.

(...)

§ 12. Incluem-se, também, no conceito de bem do ativo imobilizado, observadas as condições estabelecidas nos §§ 5º e 6º deste artigo:

I - o bem fabricado no próprio estabelecimento do contribuinte;

II - a parte de bem imobilizado em partes;

III - a parte de bem principal a ser utilizada exclusivamente como sobressalente, desde que a parte tenha sido imobilizada individualmente;

IV - a parte de um bem principal que será agregada a este, desde que essa parte melhore as condições e amplie a vida útil econômica originalmente estimada para o bem principal;

V - a mercadoria originária do estoque do ativo circulante que for imobilizada para utilização nas atividades operacionais do contribuinte.

VI - o componente do bem, assim considerada a mercadoria utilizada na fabricação de bem do ativo imobilizado no próprio estabelecimento do contribuinte.

§ 13. Não se enquadra no conceito de bem do ativo imobilizado a parte de um bem principal não definida nas hipóteses previstas nos incisos II, III e IV do § 12 e utilizada para fins de restaurar ou manter o padrão original de desempenho do bem.

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

As normas estabelecidas nos §§ 12º e 13º, do art. 66, do RICMS/02, confirmam a interpretação do legislador mineiro de que, para efeitos de creditamento do imposto, considera-se ativo imobilizado as partes e peças agregadas ao bem principal, desde que amplie a sua vida útil econômica original estimada, como já estabelecia o § 6º do art. 66 do RICMS/02 (ser contabilizada como ativo imobilizado utilizado nas atividades operacionais do contribuinte e resultar em aumento de sua vida útil prevista no ato da aquisição ou do recebimento do respectivo bem por prazo superior a 12 (doze) meses).

Cabe destacar que os itens que tiveram seus créditos estornados são abraçadeiras, acoplador, arruelas, adaptador, bobinas, bocal, borne, buchas, cabos, caixas, canaletas, calhas, chapas, cantoneiras, conduítes, conexão, eletrodutos, esmalte sintético, flanges, parafusos, rolamentos, suportes, tubos, válvulas, dentre outros.

No tocante às peças e partes de bens, afirma a Fiscalização que a mercadoria será reconhecida como bem do Ativo Imobilizado quando:

a - atender, cumulativamente, as condições previstas no § 5º, do art. 66, do RICMS/02;

b - for parte de um bem principal, desde que atenda as condições dispostas no § 6º, do art. 66, do RICMS/02;

c - for parte de um bem principal de propriedade de terceiro e de posse do contribuinte, desde que atenda as condições previstas no § 7º, do art. 66, do RICMS/02;

d - for parte de um bem principal que foi imobilizado em partes, devido à vida útil diferenciada das partes, conforme dispõe o inciso II, do § 12, do art. 66, do RICMS/02 e desde que atenda as condições referidas nas alíneas “b” e “c”;

e - for parte de um bem principal a ser utilizada, exclusivamente, como sobressalente, desde que a parte tenha sido imobilizada individualmente, conforme dispõe o inciso III, do § 12, do art. 66, do RICMS/02, observadas as condições referidas nas alíneas “b” e “c”;

f - for parte de um bem principal que será agregada a este, desde que essa parte melhore as condições e amplie a vida útil econômica originalmente estimada para o bem principal, conforme dispõe o inciso IV, do § 12, do art. 66, do RICMS/02, observadas as condições referidas nas alíneas “b” e “c”.

Dessa forma, não se enquadra no conceito de bem do ativo imobilizado, a parte de um bem principal não definida nas hipóteses previstas nas alíneas “d”, “e” e “f”, e que for utilizada para fins de restaurar ou manter o padrão original de desempenho do bem principal, conforme dispõe o § 13, do art. 66, do RICMS/02.

A Impugnante sustenta que todos os bens classificados em seu “ativo”, observaram os requisitos exigidos no § 5º, do art. 66, do RICMS/02.

Registre-se que os bens contabilizados como “Ativos diversos”, imobilizados de nºs 203269, 203270, 203271, 203272, 203273 e 203274 que, segundo a Impugnante, foram empregados na fabricação de embalagens de cigarros, o Fisco acatou o argumento e excluiu as exigências a eles relativas, por entender que ficou

comprovado que tais bens não são partes e peças, cuja aplicação não resultou aumento da vida útil do bem principal, mas sim, máquinas que integra módulo de produção da Autuada.

Mediante análise dos documentos apresentados neste CCMG, o Fisco acatou novamente as informações trazidas pela Impugnante e reformulou o crédito tributário, conforme demonstrado às fls. 478/497 e mídia de fl. 498 dos autos.

Como bem relatado pelo Fisco, foram excluídas as exigências relativas aos bens do ativo imobilizado os quais a Impugnante comprovou se tratar de aparelhos, equipamentos e sistemas relacionados à atividade produtiva do estabelecimento, conforme demonstrado pela Impugnante mediante informações e fotos.

Quanto aos demais itens por ela apresentados tratam-se de partes e peças cuja aplicação não resultou em aumento da vida útil do bem principal, independentemente de serem ou não utilizados no processo produtivo.

Assim, por se tratar de partes de um bem principal, caberia à Impugnante comprovar que a substituição não decorre de meros reparos, reposições ou manutenções, mas sim de uma reforma que autorizasse afirmar que o bem foi renovado, com aumento da vida útil por prazo superior a 12 (doze) meses, tudo devidamente demonstrado e contabilizado nos termos das Normas Brasileiras de Contabilidade, prova essa não produzida nos autos.

Merece destacar que sobre os itens ora questionados, a própria Autuada informou, em resposta à intimação do Fisco, de 10/06/16 (fls. 499/534), que os itens ali listados não aumentam a vida útil do bem principal (páginas 5, 6, 7, 10, 11 12 e 14 da resposta à intimação).

- Aproveitamento indevido de crédito de ICMS decorrente da apuração incorreta do “coeficiente de creditamento:

A Fiscalização constatou que a Autuada apurou incorretamente o índice de participação das saídas tributadas, a que se refere o § 8º, do art. 70, do RICMS/02, visto que não considerou os CFOPs corretos para o cálculo do percentual.

Como já exposto, o crédito do imposto a ser abatido, em relação às aquisições de bens destinados ao ativo permanente, deve atender às disposições contidas no art. 66, inciso II, do RICMS/02, devendo-se observar a vedação à utilização do crédito do ativo na proporção das operações isentas, não tributadas ou com base de cálculo reduzida em relação ao total das operações e prestações praticadas pelo contribuinte, disciplinada no art. 70, § 7º do RICMS/02, *in verbis*:

Art. 66. Observadas as demais disposições deste Título, será abatido, sob a forma de crédito, do imposto incidente nas operações ou nas prestações realizadas no período, desde que a elas vinculado, o valor do ICMS correspondente:

(...)

Efeitos de 1º/12/2011 a 30/04/2013 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 7º, ambos do Dec. nº 45.776, de 21/11/2011:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

"II - à entrada de bem destinado ao ativo imobilizado do estabelecimento, observado o disposto nos §§ 3º, 5º, 6º e 12 a 16 deste artigo;"

(...)

Efeitos de 1º/12/2011 a 20/12/2013 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 7º, ambos do Dec. nº 45.776, de 21/11/2011:

"§ 3º O abatimento, sob a forma de crédito, do imposto incidente nas operações relativas à entrada de bem destinado ao ativo imobilizado do estabelecimento observará o seguinte:"

Efeitos de 15/12/2002 a 30/04/2013 - Redação original:

"I - será feito à razão de 1/48 (um quarenta e oito avos) por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada do bem no estabelecimento;

"II - a fração de 1/48 (um quarenta e oito avos) será proporcionalmente aumentada ou diminuída, pro rata die, caso o período de apuração seja superior ou inferior a um mês civil;"

"III - na hipótese de alienação, transferência, perecimento, extravio ou deterioração do bem, ou de o bem deixar de ser utilizado de forma definitiva na atividade do estabelecimento antes do término do quadragésimo oitavo período de apuração, contado a partir daquele em que tenha ocorrido a sua entrada no estabelecimento, não será admitido, a partir do período de apuração subsequente ao da ocorrência do fato, o abatimento de que trata este parágrafo em relação à fração que corresponderia ao restante do quadriênio;

Efeitos de 1º/12/2011 a 20/12/2013 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 7º, ambos do Dec. nº 45.776, de 21/11/2011:

"IV - além do lançamento em conjunto com os demais créditos, no momento da apuração do imposto, no montante determinado, conforme o caso, pelos incisos I e II deste parágrafo ou pelo § 8º do art. 70 deste Regulamento, o valor do imposto incidente nas operações relativas à entrada de bem destinado ao ativo imobilizado e o crédito correspondente serão escriturados no documento Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP)."

(...)

Art. 70. Fica vedado o aproveitamento de imposto, a título de crédito, quando:

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Efeitos de 15/12/2002 a 20/12/2013 - Redação original:

§ 7º Em cada período de apuração do imposto, não será admitido o abatimento de que trata o inciso II do caput do artigo 66 deste Regulamento, na forma prevista no § 3º do mencionado artigo, na proporção das operações ou prestações isentas, não tributadas ou com base de cálculo reduzida em relação ao total das operações ou prestações.

§ 8º Na hipótese do parágrafo anterior, para cálculo do valor a ser abatido a título de crédito, deverá ser:

I - multiplicado o valor total do imposto incidente na operação relativa à entrada de bem destinado ao ativo permanente do estabelecimento por 1/48 (um quarenta e oito avos);

II - calculado o percentual das operações ou das prestações tributadas em relação ao total das operações ou das prestações realizadas no período;

III - multiplicado o valor obtido no inciso I pelo percentual encontrado no inciso II, correspondendo o resultado ao crédito a ser apropriado.

§ 9º Para efeito do disposto no inciso II do parágrafo anterior:

I - o valor das operações ou das prestações tributadas corresponde à diferença entre o valor das operações ou das prestações totais e o valor das isentas, das não tributadas e das com base de cálculo reduzida, tomando-se nestas apenas o valor relativo à redução;

II - equiparam-se às tributadas as operações ou as prestações com destino ao exterior, bem como as isentas e com base de cálculo reduzida em que haja previsão de manutenção integral do crédito.

(Grifou-se).

(...)

Conforme se pode subsumir das normas legais acima reproduzidas, a legislação promove a vinculação entre créditos e saídas tributadas, em cada período de apuração, através da proporção estabelecida pelo cálculo do coeficiente representado pelo percentual de saídas tributadas em relação às saídas totais, multiplicado pelo total de crédito apurado como saldo do CIAP.

Sabe-se que o “coeficiente de creditamento” é encontrado por meio da divisão do “valor das saídas” escrituradas no período (numerador da fração), pelo “valor total das saídas” (denominador da fração). É importante observar que a exatidão deste coeficiente depende do levantamento correto dos valores das saídas que deverão compor cada um dos elementos desta fração (numerador e denominador).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Para contextualização da discussão, cabe trazer as seguintes informações sobre a Autuada e suas operações:

- a atividade do estabelecimento autuado é a fabricação de cigarros;
- as saídas de cigarros se dão para exportação ou em transferência para suas filiais neste Estado e nas demais unidades da Federação, que são responsáveis pela comercialização;
- as operações de transferência interna (CFOP 5.408) ocorrem com diferimento do ICMS, em conformidade com o Regime Especial nº 45.000003997-10, do qual é detentora, sendo postergado o seu destaque e recolhimento para a etapa seguinte, que é realizada por suas filiais denominadas “Depósitos de vendas”.

Assim sendo, as operações com os CFOPs 5.408 e 6.408 – Transferência da produção do estabelecimento em operação com produto sujeito ao regime de substituição tributária; 6.151 – Transferência da produção do estabelecimento e 7.101 – Venda da produção do estabelecimento, são as operações que devem ser consideradas no cálculo do índice de aproveitamento de crédito, estipulado no § 8º, do art. 70 (vigente até 20/12/13) e inciso III, do § 3º, do art. 66 (a partir de 21/12/13), ambos do RICMS/02.

Esclarece o Fisco que, para cálculo do índice de participação, considerou-se as saídas com diferimento (CFOP 5.408) como tributadas, em consonância com o entendimento da Secretaria de Fazenda deste Estado (SEF/MG), manifestado na Consulta de Contribuinte nº 112/2010. Confira-se:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 112/2010

CRÉDITO DE ICMS – ATIVO PERMANENTE – COEFICIENTE DE CREDITAMENTO – No cálculo do valor a ser abatido a título de crédito de ICMS relativo à entrada de bens destinados ao ativo permanente a que se refere o § 8º do art. 70 do RICMS/02, consideram-se tributadas as operações alcançadas pelo diferimento.

(...)

A Impugnante alega que não é toda e qualquer saída que deva ser computada no cálculo, apenas aquelas que abstratamente estão sob o campo de incidência do ICMS, mas, que, concretamente, não foram tributadas por força de regra de isenção, imunidade, benefício fiscal, etc.

Entende que não apurou, de forma equivocada, o “coeficiente de saídas tributadas”, por ter deixado de incluir no cálculo do “denominador”, os CFOPs 5.408, 6.151 e 6.408, que retratam meras transferências de bens entre estabelecimentos do mesmo contribuinte.

Afirma que o legislador utilizou a expressão operações de saídas, para remeter à circulação jurídico-econômica do bem, hipótese de incidência do imposto. Portanto as saídas totalmente estranhas à hipótese de incidência do ICMS não devem ser consideradas no cálculo do coeficiente.

Cita doutrinas e jurisprudências para concluir que as remessas de produtos entre estabelecimentos do mesmo contribuinte não configuram circulação jurídica, requisito indispensável para a caracterização do fato gerador de ICMS.

Entretanto, não lhe cabe razão.

Deverão ser computados no cálculo do coeficiente de creditamento, todas as saídas que afiguram caráter definitivo, como é o caso das transferências entre estabelecimentos de mesma titularidade. Apenas não serão consideradas, as saídas sob o regime da suspensão, ou seja, dependentes de um evento futuro para serem tributadas, tais como remessa para conserto, reparo, industrialização, demonstração etc.

Ressalta-se, que esse é o entendimento que prevalece no âmbito na Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais (SEF/MG), conforme se depreende da resposta dada à Consulta de Contribuinte nº 256/2008, pela Diretoria de Orientação e Legislação Tributária da Superintendência de Tributação (DOLT/SUTRI/SEF), da qual se extrai o trecho a seguir reproduzido:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 256/2008

(MG de 07/11/2008)

DOCUMENTO FISCAL – LIVRO FISCAL – CIAP – ESCRITURAÇÃO – Os valores relativos às parcelas que não sofrem tributação, mas que são consignados no valor total da nota fiscal, caso do IPI quando não compõe a base de cálculo do ICMS, deverão ser considerados no campo “Total das Saídas” do livro de Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente – CIAP.

(...)

RESPOSTA:

1 – Para fins de apuração dos valores das operações de saída (campo “Total de Saídas” do livro CIAP, modelo “C”), deverão ser computados apenas os valores das saídas que afiguram caráter definitivo, devendo ser desconsideradas as saídas sob o regime da suspensão, ou seja, dependentes de um evento futuro para serem tributadas, tais como remessa para conserto, reparo, industrialização, demonstração etc. Também não deverá ser incluída a parcela relativa ao ICMS/ST, na hipótese de sua retenção pela Consulente na condição de substituta tributária.

Desse modo, serão computadas as saídas tributadas com débito do imposto, as que ocorrem sob o regime de substituição tributária, as diferidas, as com base de cálculo reduzida, as parcelas que não sofrem tributação, mas que são consignadas no valor total da nota fiscal (caso do IPI e ISSQN) e as saídas sem débito do imposto (isentas ou não-tributadas). Essas saídas referem-se a operações destinadas a terceiros ou a

estabelecimentos do mesmo contribuinte, em transferências.

Por sua vez, no campo “Tributadas e Exportação” do livro CIAP, modelo “C”, será lançado o valor da base de cálculo sobre a qual incidiu o imposto, bem como as saídas que ocorrem sob o regime de substituição tributária, as diferidas, as com base de cálculo reduzida, relativamente à parcela tributada, as saídas ou prestações que tiverem destinado mercadorias ou serviços ao exterior e as operações ou prestações isentas ou não-tributadas com previsão legal de manutenção de crédito.

Ressalte-se que no referido livro CIAP, modelo “C”, não há campo específico para lançamento das saídas isentas ou não-tributadas.

2 - Sim. Os valores relativos às parcelas que não sofrem tributação, mas que são consignadas no valor total da nota fiscal, caso do IPI quando não compõe a base de cálculo do ICMS, deverão ser considerados no campo “Total das Saídas” do livro CIAP, modelo “C”.

(Destacou-se)

A Consulta de Contribuinte nº 256/2008, retrotranscrita, deixa claro que para cálculo do coeficiente de aproveitamento do imposto do ativo permanente, no “Total das operações/prestações” (denominador do coeficiente) deverão ser computados os valores das saídas que afiguram caráter definitivo.

Assim no denominador serão computadas:

- as saídas tributadas com débito do imposto,
- as saídas que ocorrem sob o regime de substituição tributária,
- as saídas diferidas,
- as saídas com base de cálculo reduzida,
- as parcelas que não sofrem tributação, mas que são consignadas no valor total da nota fiscal (caso do IPI e ISSQN),
- e as saídas sem débito do imposto (isentas ou não-tributadas).

No tocante ao numerador do coeficiente, devem ser consideradas apenas as operações tributadas, sendo que se equiparam às tributadas, as operações com destino ao exterior, bem como as saídas que ocorrem sob o regime de substituição tributária, as diferidas, as isentas e com base de cálculo reduzida, em que haja previsão de manutenção integral do crédito.

Cabe, ainda, destacar o entendimento exarado pela SEF na Consulta de Contribuinte nº 206/2014, que afirma que “as transferências entre estabelecimentos do mesmo contribuinte de produtos acabados, por terem caráter definitivo e serem

consideradas como operacionais, devem compor tanto o denominador, quanto o numerador (desde que tributadas)”.

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 206/2014

ICMS – ATIVO IMOBILIZADO – COEFICIENTE DE CREDITAMENTO – SAÍDAS COM SUSPENSÃO – As saídas com suspensão do imposto não compõem nem o numerador nem o denominador do coeficiente de creditamento de que trata o inciso V do art. 206 da Parte 1 do Anexo V do RICMS/02, salvo nos casos em que não haja retorno da mercadoria no prazo regulamentar.

(...)

CONSULTA:

1 – A saída a título de remessa para conserto é considerada como isenta ou não tributada para os efeitos do § 7º do art. 70 do RICMS/02?

2 – Nesse caso, como deve ser tratada a remessa que extrapolar o prazo para retorno, obrigando a Consultante a recolher o ICMS sobre a operação?

3 – Para o cálculo do índice de saídas tributadas em relação ao total de saídas, as saídas em transferência de produtos acabados ou do ativo permanente para estabelecimentos do mesmo contribuinte devem ser integradas no denominador?

(...)

RESPOSTA:

Preliminarmente, vale lembrar que o valor do crédito de ICMS, relativo a aquisições de bem do ativo permanente, a aproveitar no período é calculado através da multiplicação de três fatores:

- a) saldo acumulado de crédito de ICMS do ativo permanente;
- b) 1/48 (art. 66, § 3º, I, Parte Geral do RICMS/02);
- c) coeficiente de creditamento (art. 206, inciso V, do Anexo V do RICMS/02), que é o índice de participação das saídas e prestações tributadas (§ 9º do art. 70 da Parte Geral do RICMS/02) no total das saídas e prestações escrituradas no mês, encontrado mediante a divisão do valor das saídas e prestações tributadas (numerador) pelo valor total das saídas e prestações (denominador).

Feitos esses esclarecimentos, passa-se à resposta dos questionamentos formulados.

1- As operações de saída de bem ou mercadoria destinadas a conserto, reparo ou industrialização que se enquadrarem nas disposições contidas no item 1 do Anexo III do RICMS/02 estão com a incidência do imposto suspensa.

Para fins de apuração do total das operações ou prestações realizadas no período, deverão ser computados apenas os valores das saídas que tenham caráter definitivo, devendo ser desconsideradas as saídas sob o regime da suspensão, ou seja, estas saídas não serão consideradas nem no numerador, nem no denominador, utilizados para o cálculo do coeficiente de creditamento.

Neste sentido, vide Consultas de Contribuinte nos 009/2012, 257/2012 e 088/2013, disponíveis no sítio da Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais na internet.

(...)

3 - O valor da parcela de ICMS (1/48) a ser apropriado observará o percentual de participação das operações/prestações tributadas/equiparadas nas operações/prestações totais, conforme dispõem os §§ 7º a 9º do art. 70 do RICMS/02.

Para fins de apuração do valor total das operações e/ou prestações relativas ao ICMS realizadas no período de apuração, deverão ser considerados apenas os valores das saídas/prestações de caráter definitivo (conforme resposta ao item 1 supra) e aquelas tidas como “operacionais” - neste sentido vide Acórdão nº 19.678/10/3ª do egrégio Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais.

Para obtenção tão somente das saídas/prestações operacionais devem ser desconsideradas as operações que não estejam relacionadas à atividade fim do estabelecimento, tais como: transferência de material de uso e consumo e saídas de ativo imobilizado. Assim, as citadas transferências entre estabelecimentos do mesmo contribuinte de ativo permanente não serão consideradas nem no numerador, nem no denominador, utilizados para o cálculo do coeficiente de creditamento.

Por outro lado, as transferências entre estabelecimentos do mesmo contribuinte **de produtos acabados**, por terem caráter definitivo e serem consideradas como operacionais, devem compor tanto

o denominador, quanto o numerador (desde que tributadas).

(Destacou-se)

Registra a Fiscalização que a Impugnante destaca o imposto nas notas fiscais de saídas em transferências interestaduais (cópia de fl. 50), demonstrando atitude contraditória, pois no momento da emissão das notas fiscais, a Impugnante reconheceu a incidência de ICMS nas operações de transferência entre seus estabelecimentos, contudo para o cálculo do coeficiente de creditamento, a Impugnante alega que as transferências não são tributadas e que, portanto, não entram no cálculo do referido coeficiente.

Ressalte-se que a legislação tributária é clara a respeito da autonomia dos estabelecimentos. Considerando-se o disposto no inciso II, § 3º, art. 11 c/c art. 25, ambos da Lei Complementar nº 87/96, a localização do estabelecimento é referência para determinação do aspecto espacial da hipótese de incidência do ICMS, além de se constituir no núcleo de apuração autônoma do imposto, em que débitos e créditos se confrontam.

Decorre da autonomia dos estabelecimentos, a incidência do ICMS mesmo nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, conforme previsão contida no art. 12, inciso I, da Lei Complementar nº 87/96, e no art. 6º, inciso VI, da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

Lei Complementar nº 87/96:

Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

(...)

Lei nº 6.763/75:

Art. 6º Ocorre o fato gerador do imposto:

(...)

VI - na saída de mercadoria, a qualquer título, inclusive em decorrência de bonificação, de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

(...)

Logo, é bem clara a legislação tributária quanto à incidência do ICMS nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular.

Tal entendimento é corroborado, inclusive, pelo Acórdão nº 22.262/16/3ª deste Conselho de Contribuinte, trazido pela Impugnante, no sentido de que as operações com transferências de mercadorias produzidas pelo Contribuinte devem ser consideradas no cálculo do “coeficiente”. Confira-se:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ACÓRDÃO: 22.262/16/3ª

RITO: ORDINÁRIO

PTA/AI: 01.000374651-70

EMENTA

(...)

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - BEM PARA O ATIVO PERMANENTE - PROPORCIONALIDADE. CONSTATADO 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 PELO FISCO. ENTRETANTO, DEVE-SE, AINDA, REFAZER OS CÁLCULOS DO “COEFICIENTE DE CREDITAMENTO” PARA EXCLUIR DO CÁLCULO DO REFERIDO COEFICIENTE OS VALORES REFERENTES AO CFOP 5.201 E 6.201 (DEVOLUÇÕES DE COMPRAS), CUJAS OPERAÇÕES NÃO SE ENQUADRAM NO CONCEITO DE OPERAÇÕES DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA, DECORRENTE DA ATIVIDADE DA CONTRIBUINTE. CORRETAS AS EXIGÊNCIAS REMANESCENTES DE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO PREVISTA NO ART. 56, INCISO II E MULTA ISOLADA PREVISTA NO ART. 55, INCISO XXVI, MAJORADA PELA REINCIDÊNCIA, CONFORME DISPOSTO NOS §§ 6º E 7º, TODOS DA LEI Nº 6.763/75.

(...)

DECISÃO

COMO SE VÊ, NÃO TEM RAZÃO A IMPUGNANTE QUANDO ENTENDE AS TRANSFERÊNCIAS DE MERCADORIAS NÃO COMPÕEM O “TOTAL DAS SAÍDAS” (DENOMINADOR). APENAS AS TRANSFERÊNCIAS DE IMOBILIZADO OU DE MATERIAL DE USO E CONSUMO NÃO DEVERÃO SER CONSIDERADAS NEM NO NUMERADOR, NEM NO DENOMINADOR.

(DESTACOU-SE).

(...)

Portanto, não restam dúvidas que as operações de transferências entre estabelecimentos de mesma titularidade, de produtos acabados, compõem o coeficiente de creditamento, tanto no numerador, quanto no denominador da equação, visto que tem caráter de saídas definitivas, além de serem consideradas como saídas operacionais.

A apuração correta do coeficiente de creditamento encontra-se demonstrada no item 7.1.3 do Relatório Fiscal, às fls. 35/40 dos autos.

Recorde-se que já foi objeto de análise neste Conselho de Contribuintes, o PTA nº 01.000648541-06 (Acórdão nº 22.567/17/3ª), de mesma sujeição passiva, sobre a mesma matéria, relativo ao período de 2011, tendo sido quitado pela Contribuinte.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim sendo, corretas as exigências fiscais remanescentes de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no ar 55, inciso XXVI, da Lei nº 6.763/75.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. Quanto à prejudicial de mérito, por maioria de votos, em não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário. Vencido, em parte, o Conselheiro Erick de Paula Carmo, que a reconhecia para fins de ICMS e multa de revalidação em relação ao período anterior a 30/11/12. No mérito, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos das reformulações do crédito tributário efetuadas pela Fiscalização às fls. 297/316, 327/345 e 478/498 dos autos, de acordo com o parecer da Assessoria do CCMG. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Ariel do Prado Moller e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Célio Lopes Kalume. Participou do julgamento, além dos signatários e do Conselheiro vencido, a Conselheira Alexandra Codo Ferreira de Azevedo (Revisora).

Sala das Sessões, 17 de setembro de 2019.

**Cindy Andrade Moraes
Relatora**

**Eduardo de Souza Assis
Presidente**

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	23.369/19/3 ^a	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000940655-33	
Impugnação:	40.010145481-94	
Impugnante:	Souza Cruz Ltda	
	IE: 702000747.20-57	
Proc. S. Passivo:	Leonel Martins Bispo/Outro(s)	
Origem:	DF/Uberlândia	

Voto proferido pelo Conselheiro Erick de Paula Carmo, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CCMG.

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

Doravante, a fundamentação do presente voto se limitará a debater e a demonstrar as razões que amparam o ponto contrário à decisão majoritária, qual seja, o reconhecimento da decadência do direito de lançar do Fisco mineiro para o período anterior a 30/11/12, no que pertine à acusação fiscal de aproveitamento indevido de créditos originados de aquisição de bens alheios à atividade principal do estabelecimento e de mercadorias destinadas ao uso e consumo, bem como quanto à apuração incorreta do coeficiente de creditamento, no período de janeiro a dezembro de 2012.

Ressalta-se que no caso das acusações fiscais imputadas à autuada, significa dizer que houve recolhimento a menor do ICMS devido e, portanto, houve algum pagamento do imposto, sujeito à homologação ulterior pela Fiscalização Fazendária Estadual.

Nada obstante, no que tange à multa isolada, a qual decorre de descumprimento de obrigação acessória pelo contribuinte, consoante se extrai de interpretação lógica do § 1º do art. 53 da Lei n. 6.763/75, inexistente qualquer valor a ser homologado pelo Fisco mineiro, visto que não faz sentido pensar que o contribuinte tinha a obrigação de recolher de forma antecipada a multa isolada, na época do descumprimento de obrigação acessória, visto que a convolação da obrigação de fazer em obrigação de pagar ocorre tão somente com a lavratura do Auto de Infração.

O § 2º do art. 113 do CTN assevera que “a obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as **prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos**”, logo, se o contribuinte não realiza a prestação de fazer ou não fazer a que estava obrigado, cujo escopo era facilitar o trabalho de fiscalização ou de possibilitar a conferência da apuração e do pagamento do imposto, no seu montante exato, essa obrigação, apesar de acessória, persiste, independentemente, da obrigação principal, na seara tributária. Um grande exemplo disso é a hipótese de contribuinte que goza de isenção ou imunidade

de ICMS, mas que ainda está obrigado a realizar obrigações acessórias, vinculadas às operações isentas ou não tributadas que promove em seu estabelecimento.

É curial gizar que o próprio inciso VI do art. 149 do CTN prevê o lançamento de ofício, “quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária”, portanto, se é possível a constituição do crédito tributário, atinente à multa isolada, mediante a lavratura de auto de infração de imposição de multa (AIIM), sem a necessidade de revisão de ofício de algum lançamento fiscal, torna-se indubitável que a multa isolada se submete a regramento próprio de decadência tributária, típica de lançamento de ofício, não se comunicando, pois, o regramento da decadência aplicada à obrigação principal, quando se cuide de tributos sujeitos à homologação da Fazenda Pública.

Assim sendo, a multa isolada cobrada no presente auto se submete à regra do art. 173, I, do CTN, visto que depende de lançamento de ofício para a sua cobrança, além de inexistir qualquer tipo de pagamento à ela referente sujeito à homologação ulterior pela Fiscalização Fazendária Estadual.

Neste sentido, calha trazer à baila jurisprudência do Colendo Superior Tribunal de Justiça, acerca da aplicação da regra do art. 173, I, do CTN para a contagem do prazo decadencial, no que se relaciona à multa isolada por descumprimento de obrigação acessória, *in verbis*:

“EMENTA: PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. ART. 80 DA LEI Nº 4.502/64. PRAZO DECADENCIAL DO ART. 173, I, DO CTN. DECADÊNCIA. NÃO OCORRÊNCIA. IPI. SAÍDA DO PRODUTO DO ESTABELECIMENTO COM SUSPENSÃO DO TRIBUTO. DECLARAÇÃO EMITIDA PELO ADQUIRENTE. AUSÊNCIA DE RESPONSABILIDADE DO VENDEDOR. INTELIGÊNCIA DO ART. 29 DA LEI Nº 10.637/02.

1. DISCUTE-SE NOS AUTOS A POSSIBILIDADE DE RESPONSABILIZAR O VENDEDOR PELA UTILIZAÇÃO INDEVIDA DO REGIME DE SUSPENSÃO DO IPI, QUANDO A EMPRESA ADQUIRENTE, EMBORA APRESENTE A DECLARAÇÃO LEGALMENTE EXIGIDA DE QUE FAZ JUS AO BENEFÍCIO (ART. 29, § 7º, II, DA LEI Nº 10.637), NÃO PREENCHE OS REQUISITOS LEGAIS PARA TANTO.

2. AUSÊNCIA DE OFENSA AO ART. 535 DO CPC, TENDO EM VISTA QUE O ACÓRDÃO RECORRIDO ENFRENTOU A MATÉRIA POSTA EM DEBATE NA MEDIDA NECESSÁRIA PARA O DESLINDE DA CONTROVÉRSIA, HAVENDO MANIFESTAÇÃO EXPRESSA QUANTO AOS MOTIVOS PELOS QUAIS NÃO SE RECONHECEU A DECADÊNCIA DO LANÇAMENTO EFETUADO NA HIPÓTESE. NÃO HÁ QUE SE FALAR, PORTANTO, EM NEGATIVA DE PRESTAÇÃO JURISDICIONAL, VISTO QUE TAL SOMENTE SE CONFIGURA QUANDO, NA APRECIACÃO DE RECURSO, O ÓRGÃO JULGADOR INSISTE EM OMITIR PRONUNCIAMENTO SOBRE QUESTÃO QUE DEVERIA SER DECIDIDA, E NÃO FOI.

3. O PRESENTE RECURSO NÃO DISCUTE CRÉDITO TRIBUTÁRIO DE IPI, CUJO PAGAMENTO ANTECIPADO ATRAIRIA A APLICAÇÃO DO ART. 150, § 4º, DO CTN, PARA FINS DE CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL PARA LANÇAMENTO DE EVENTUAL DIFERENÇA RECOLHIDA A MENOR. AO CONTRÁRIO, DEPREENDE-SE DOS AUTOS QUE SEQUER HOUVE PAGAMENTO DE IPI NA HIPÓTESE, TENDO EM VISTA QUE AS NOTAS FISCAIS OBJETO DA AUTUAÇÃO CUIDAM DE MERCADORIAS REMETIDAS COM SUSPENSÃO DO TRIBUTO, NA FORMA DO ART. 29 DA LEI Nº 10.637/02, E, TAMBÉM, PORQUE O ACÓRDÃO RECORRIDO AFIRMOU QUE AO FINAL DA RECONSTITUIÇÃO DA ESCRITA FISCAL DO IPI, COM A ADIÇÃO DOS DÉBITOS APURADOS PELAS SAÍDAS COM SUSPENSÃO DO IMPOSTO, TIDA POR INDEVIDA, NÃO SURTIRAM SALDOS DEVEDORES A COBRAR POR CONTA DE OS SALDOS CREDORES SUPERAREM OS VALORES DOS DÉBITOS ESCRITURADOS E APURADOS.

4. O CRÉDITO TRIBUTÁRIO OBJETO DO PRESENTE FEITO SE REFERE À MULTA APLICADA COM BASE NO ART. 80 DA LEI Nº 4.502/64, POR FALTA DE LANÇAMENTO DO VALOR DO IPI NA RESPECTIVA NOTA FISCAL, TRATANDO-SE, PORTANTO, DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA, CUJA CONSTITUIÇÃO SE SUJEITA AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO PREVISTO NO ART. 149 DO CTN E ATRAI A REGRA DO ART. 173, I, DO CTN, PARA FINS DE CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL. OS FATOS GERADORES DA OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA OCORRERAM NO PERÍODO DE ABRIL A SETEMBRO DE 2004 E O PRAZO DECADENCIAL PARA O LANÇAMENTO DE OFÍCIO DO RESPECTIVO CRÉDITO TEVE INÍCIO EM 1º DE JANEIRO DE 2005, DE FORMA QUE O LANÇAMENTO OCORRIDO EM OUTUBRO DE 2009 NÃO FOI ATINGIDO PELA DECADÊNCIA, HAJA VISTA TER SIDO EFETIVADO ANTES DO DECURSO DO PRAZO QUINQUENAL DE QUE TRATA O ART. 173, CAPUT, E INCISO I, DO CTN.

5. O INCISO II DO § 7º DO ART. 29 DA LEI Nº 10.637/02 INCUMBIU AS EMPRESAS ADQUIRENTES DA OBRIGAÇÃO DE DECLARAR AO VENDEDOR, DE FORMA EXPRESSA E SOB AS PENAS DA LEI, QUE ATENDE A TODOS OS REQUISITOS ESTABELECIDOS.

6. NO REGIME DE SUSPENSÃO DO IPI, NEM A LEI DE REGÊNCIA, NEM A LEGISLAÇÃO COMPLEMENTAR TRIBUTÁRIA DELEGARAM AO VENDEDOR A INCUMBÊNCIA DE VERIFICAR A VERACIDADE DA DECLARAÇÃO PRESTADA PELO ADQUIRENTE, DE FORMA QUE NÃO PODE A AUTORIDADE FISCAL RESPONSABILIZAR O VENDEDOR POR NÃO TER ADOTADO CAUTELAS PARA CONFERIR SE O ESTABELECIMENTO ADQUIRENTE ATENDIA OU NÃO AOS REQUISITOS PARA O GOZO DO BENEFÍCIO. É QUE NÃO CABE A ATRIBUIÇÃO DE OUTROS ENCARGOS À EMPRESA VENDEDORA, SE NÃO HÁ NORMATIVA EXPRESSA NESSE SENTIDO. COM EFEITO, AS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS DECORREM DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA (ART. 113, § 3º, CTN), NÃO PODENDO O FISCO EXIGIR OUTRAS PRESTAÇÕES QUE ACHE NECESSÁRIAS SE NÃO HÁ AMPARO NA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA (LEIS, TRATADOS OU CONVENÇÕES INTERNACIONAIS, DECRETOS E NORMAS COMPLEMENTARES - ART. 96 DO CTN).

7. OS CONTRATANTES SÃO OBRIGADOS A GUARDAR, ASSIM NA CONCLUSÃO DO CONTRATO, COMO EM SUA EXECUÇÃO, OS PRINCÍPIOS DE PROBIDADE E BOA-FÉ (ART. 422 DO CÓDIGO CIVIL), DE FORMA QUE A CELEBRAÇÃO DE NEGÓCIO JURÍDICO PRESSUPÕE A CONFIANÇA NO COMPORTAMENTO LEGÍTIMO DAS PARTES, DE MODO QUE SE UMA DELAS SE CONDUZ DE FORMA INDEVIDA OU ILEGAL, QUEBRANDO A CONFIANÇA QUE LHE FOI DEPOSITADA, A PARTE QUE ATUOU SEGUNDO O PRINCÍPIO DA BOA-FÉ OBJETIVA NÃO PODE SER PENALIZADA PELO COMPORTAMENTO ANTIJURÍDICO DA OUTRA, SOB PENA DE SUBVERTER A PRÓPRIA ATIVIDADE COMERCIAL E, EM ÚLTIMA ANÁLISE, O VETUSTO CONCEITO DE JUSTIÇA SEGUNDO O QUAL SE DEVE DAR A CADA UM O QUE LHE É DEVIDO, INCLUSIVE EM RELAÇÃO À DISTRIBUIÇÃO EQUÂNIME DOS ÔNUS QUE DEVEM SER IMPUTADOS A CADA PARTE.

8. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E PARCIALMENTE PROVIDO PARA DESCONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO E ANULAR O AUTO DE INFRAÇÃO QUE APLICOU À RECORRENTE A MULTA PREVISTA NO ART. 80 DA LEI Nº 4.502/64. (STJ – RESP N. 1.528.524 - PE (2015/0080662-2) – 2ª T.; REL: **MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES**; JULGADO EM: 18/08/2015; DJE: 28/08/2015)

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DECLARATÓRIOS RECEBIDOS COMO AGRAVO REGIMENTAL. INSTRUMENTALIDADE RECURSAL. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. PRAZO DECADENCIAL. ART. 173, I, CTN.

1. QUANDO OS EMBARGOS DECLARATÓRIOS SÃO UTILIZADOS NA PRETENSÃO DE REVOLVER TODO O JULGADO, COM NÍTIDO CARÁTER MODIFICATIVO, PODEM SER CONHECIDOS COMO AGRAVO REGIMENTAL, EM VISTA DA INSTRUMENTALIDADE E A CELERIDADE PROCESSUAL.

2. NOS TERMOS DO ART. 113, §§ 2º E 3º, DO CTN, A OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA PREVISTA EM "LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA" PODE VINCULAR NÃO SÓ O CONTRIBUINTE, COMO TERCEIRO, NO OBJETIVO DE OBRIGÁ-LOS A FAZER, NÃO FAZER OU TOLERAR QUE SE FAÇA, DE MODO QUE A NÃO OBSERVÂNCIA DO DEVER LEGALMENTE IMPUTADO CONDUZ À APLICAÇÃO DE PENALIDADE PECUNIÁRIA (MULTA), QUE SE TRANSMUTA EM OBRIGAÇÃO PRINCIPAL.

3. A PRÓPRIA AGRAVANTE RECONHECE QUE A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA LOCAL VEDA A CONFECÇÃO DE DOCUMENTO FISCAL SEM PRÉVIA AUTORIZAÇÃO DA AUTORIDADE COMPETENTE

- PRESTAÇÃO NEGATIVA (NÃO FAZER) -, O QUE TRANSFORMA A OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA EM PRINCIPAL QUANTO À MULTA APLICADA, CUJO "SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA É A PESSOA OBRIGADA ÀS PRESTAÇÕES QUE CONSTITUAM O SEU OBJETO" (ART. 122 DO CTN).

4. A OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA EXISTE AINDA QUE O SUJEITO A ELA VINCULADO NÃO SEJA CONTRIBUINTE DO TRIBUTO. ISTO PORQUE

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA POSSUI CARÁTER AUTÔNOMO EM RELAÇÃO À PRINCIPAL, POIS MESMO NÃO EXISTINDO OBRIGAÇÃO PRINCIPAL A SER ADIMPLIDA, PODE HAVER OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA A SER CUMPRIDA, NO INTERESSE DA ARRECADAÇÃO OU DA FISCALIZAÇÃO DE TRIBUTOS.

5. TRATANDO-SE DE DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA (PENALIDADE PECUNIÁRIA), CONVERTIDA EM PRINCIPAL, A CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO SUJEITA-SE AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO, NA FORMA DO ART. 149, INCISOS II, IV E VI, DO CTN, CUJA REGRA A SER OBSERVADA É A DO ART. 173, INCISO I, DO CTN.

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO RECEBIDOS COMO AGRAVO REGIMENTAL, MAS IMPROVIDO. (STJ - EDCL NO RESP 1.384.832/RN, REL. MINISTRO HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, DJE 24/03/2014)

(DESTAQUES ACRESCIDOS).

Noutro ponto, retomando a análise do recolhimento parcial do ICMS e da Multa de Revalidação e a que tipo de regra de decadência estaria sujeito, quanto às exigências fiscais, em que houve recolhimento a menor de ICMS, por representar pagamento de boa-fé da Contribuinte, entendo, *data venia*, que deva ser aplicado o § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional - CTN, para declarar decaídos do direito de lançar os tributos anteriores ao dia 30/11/12, ou seja, a partir do termo inicial de contagem do prazo decadencial, o qual equivale à data de intimação do contribuinte, acerca do teor do Auto de Início de Ação Fiscal – AIAF, *ex vi* do parágrafo único do art. 173 do CTN.

Conforme estabelece o mencionado dispositivo, se a lei não fixar prazo à homologação, será ele 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.

Em contraponto, existe a regra geral do art.173, inciso I do CTN, a qual dita caber à Fazenda Pública o lançamento de ofício, segundo o termo inicial de contagem do prazo de 5 (cinco) anos ali fixado.

Sobre o tema, o Egrégio Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, em decisão de 15/03/07, confirmou tal posição, em acórdão assim ementado (no que interessa ao caso em apreço):

“DIREITO TRIBUTÁRIO. PRAZO DECADENCIAL. CONVÊNIO 69/1998. ICMS/COMUNICAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. ILEGALIDADE. CDA. PRESUNÇÃO RELATIVA DE CERTEZA E LIQUIDEZ. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. EXECUÇÃO EMBARGADA. ART.20, §4º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. NÃO HAVENDO PAGAMENTO DO TRIBUTO OU NÃO CARACTERIZANDO A HIPÓTESE DE HOMOLOGAÇÃO EXPRESSA OU TÁCITA PELA FAZENDA PÚBLICA DO LANÇAMENTO, NÃO SE APLICA O DISPOSTO NO ART.150, §4º, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL EM RELAÇÃO À

DECADÊNCIA. INCIDE, NESTA SITUAÇÃO, A REGRA GERAL ESTABELECIDADA PELO ART.173, INC.I, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, CONFORME A JURISPRUDÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (...)". TJMG – PROC. Nº 1.0024.05.692077-0/001 (1); RELATORA: DESEMBARGADORA MARIA ELZA; PUBL.30/03/2007".

(DESTACOU-SE).

Naquela decisão, ao analisar exigência sobre serviço preparatório de comunicação não levado à tributação pelo ICMS (tributado pelo ISS), em que o contribuinte recolheu o saldo devedor mensal apurado, tal e qual a situação ora em análise, entenderam os ilustres julgadores que não havendo o pagamento sobre aquela parcela, não há que se falar em homologação, mas sim em lançamento de ofício, ensejando aplicação da norma do art. 173, inciso I do CTN.

Na mesma toada, decidiu o Egrégio Superior Tribunal de Justiça ao apreciar o Recurso Especial n ° 182.241 - SP (1998/0052800-8), *in verbis*:

EMENTA TRIBUTÁRIO. 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 NÃO-PROVIDO.

VOTO

O EXMO. SR. MINISTRO JOAO OTÁVIO DE NORONHA:

A QUESTÃO POSTA NOS AUTOS DIZ RESPEITO À CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL NOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

O LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO OCORRE NAS HIPÓTESES EM QUE A LEGISLAÇÃO ATRIBUA AO SUJEITO PASSIVO O DEVER DE ANTECIPAR O PAGAMENTO DE TRIBUTOS SEM A PRÉVIA ANÁLISE DA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA. NESTA MODALIDADE DE LANÇAMENTO, A APURAÇÃO DOS PRESSUPOSTOS FÁTICOS, DA BASE DE CÁLCULO E DO PAGAMENTO DA EXAÇÃO DEVERÁ SER EFETUADA PELO SUJEITO PASSIVO, PRÉVIA, AUTÔNOMA E INDEPENDENTEMENTE DE QUALQUER INICIATIVA DO FISCO.

MUITO BEM, EFETUADA PELO SUJEITO PASSIVO AS ATIVIDADES E CUMPRIDOS OS DEVERES QUE LHE FORAM IMPOSTOS PELA LEI, PRIMORDIALMENTE O PAGAMENTO DA EXAÇÃO, CABE AO FISCO APENAS HOMOLOGÁ-LOS, O QUE, POR CONSEQUENTE, RESULTA NA EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO NA FORMA DO ART. 156,

VII, DO CTN ("ART. 156. *EXTINGUEM O CRÉDITO TRIBUTÁRIO:(...) VII - O PAGAMENTO ANTECIPADO E A HOMOLOGAÇÃO DO LANÇAMENTO NOS TERMOS DO DISPOSTO NO ARTIGO 150 E SEUS 1º E 4º;*"). DEVE SER FRISADO QUE ESSA HOMOLOGAÇÃO PODE SER EXPRESSA OU TÁCITA, ESTA OCORRE NA HIPÓTESE EM QUE O SUJEITO PASSIVO CUMPRIR FIELMENTE TODAS AS SUAS OBRIGAÇÕES, OU SEJA, SEM QUE HAJA MANIFESTAÇÃO EXPRESSA DO FISCO, BEM COMO DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO.

NA REALIDADE, A HOMOLOGAÇÃO DA ATIVIDADE DO CONTRIBUINTE, SEJA DO PAGAMENTO, SEJA DOS PROCEDIMENTOS DE APURAÇÃO DA MATERIALIDADE DO FATO GERADOR DA QUAL NÃO RESULTE TRIBUTO A PAGAR, QUALIFICA-SE APENAS COMO UM ATO DE FISCALIZAÇÃO DA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA, CUJA FINALIDADE É EXERCER O CONTROLE DE LEGALIDADE E CUMPRIMENTO DAS OBRIGAÇÕES PELO SUJEITO PASSIVO.

DIANTE DISSO, HÁ DE SE INDAGAR: COMO SE EMPREGA, EM TAIS ATIVIDADES, A DEFINIÇÃO DE LANÇAMENTO, SOBRETUDO, QUANDO ESTE SE CONCEITUA, A TEOR DO DISPOSTO NO ART. 142 DO CTN, COMO A APURAÇÃO DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL, DO MONTANTE DO TRIBUTO DEVIDO, DA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO E, SENDO O CASO, DA APLICAÇÃO DE PENALIDADE? ENTENDO QUE, EM CASOS COMO TAIS QUANDO A FUNÇÃO ADMINISTRATIVA CINGE-SE À HOMOLOGAÇÃO DE ATOS DO SUJEITO PASSIVO, INEXISTE A FIGURA TÍPICA DO LANÇAMENTO, O QUE OCORRE, NA VERDADE, É UM "ATO CONFIRMATIVO DA LEGALIDADE DO PAGAMENTO, COMO VALOR JURÍDICO DE QUITAÇÃO" (ALBERTO XAVIER, *DO LANÇAMENTO NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO*, EDITORA FORENSE, 3ª EDIÇÃO, PÁG. 87).

(DESTAQUES ACRESCIDOS).

Em decisão de 19/10/10, o STJ voltou a se manifestar pela aplicabilidade do art. 173, inciso I do CTN na hipótese da apuração do ICMS, como decidido no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.119.262-MG, com a seguinte ementa:

AGRG NO RECURSO ESPECIAL Nº1.119.262-MG

RELATOR: MINISTRO HUMBERTO MARTINS

AGRAVANTE: TELEMAR NORTE LESTE S/A

ADVOGADO: SACHA CALMON NAVARRO COELHO E OUTRO(S)

AGRAVADO: ESTADO DE MINAS GERAIS

PROCURADOR: GLEIDE LARA MEIRELLES SANTANA E OUTRO(S)

EMENTA – PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. DEDUÇÃO DE ICMS DOS INSUMOS. COMBUSTÍVEL E LUBRIFICANTE. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO. SÚMULA 7/STJ. SUCUMBÊNCIA RECÍPROCA.

PROPORÇÃO A SER APURADA EM LIQUIDAÇÃO DA SENTENÇA.

SÚMULA 306/STJ. ICMS. CREDITAMENTO INDEVIDO DO IMPOSTO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DA REGRA PREVISTA NO ART.173, I, DO CTN.

1. A QUESTÃO QUE ENVOLVE A NATUREZA DE INSUMO DE COMBUSTÍVEIS CONSUMIDOS NA ATIVIDADE-FIM DA EMPRESA, PRESTADORA DE SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES E, BEM ASSIM, A INTERPRETAÇÃO DO ART.20 DA LEI COMPLEMENTAR N.87/96, QUANDO DIRIMIDA A PARTIR DE ARGUMENTOS DE NATUREZA EMINENTEMENTE FÁTICA, NÃO PODE SER REEXAMINADA POR ESTE TRIBUNAL ANTE O ÓBICE DA SÚMULA 7/STJ.

2. É SABIDO E CONSABIDO QUE ESTA CORTE, UMA VEZ RECONHECIDA A SUCUMBÊNCIA RECÍPROCA, TEM DEIXADO AO JUIZ DA EXECUÇÃO, EM LIQUIDAÇÃO DE SENTENÇA, QUE MENSURE A PROPORÇÃO DE ÊXITO DE CADA UMA DAS PARTES LITIGANTES. ESSE JUÍZO DE PROPORCIONALIDADE SOMENTE SERÁ POSSÍVEL SE A FIXAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DOS HONORÁRIOS OBSERVAR UM MESMO CRITÉRIO PARA AUTOR E RÉU.

3. 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.

AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO.

ACÓRDÃO

VISTOS, RELATADOS E DISCUTIDOS OS AUTOS EM QUE SÃO PARTES AS ACIMA INDICADAS, ACORDAM OS MINISTROS DA SEGUNDA TURMA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA: “A TURMA, POR UNANIMIDADE, NEGOU PROVIMENTO AO AGRAVO REGIMENTAL, NOS TERMOS DO VOTO DO SR. MINISTRO RELATOR.”

OS SRS. MINISTROS HERMAN BENJAMIN, MAURO CAMPBELL MARQUES E CASTRO MEIRA VOTARAM COM O SR. MINISTRO RELATOR.

IMPEDIDO O SR. MINISTRO CESAR ASFOR ROCHA.

BRASÍLIA (DF), 19 DE OUTUBRO DE 2010 (DATA DO JULGAMENTO)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A decisão ora destacada foi levada à apreciação do STJ, em embargos de divergência, quando houve a alteração de entendimento dos Ministros desta Excelsa Corte Superior, com a consagração da regra do art. 150, § 4º do CTN, quanto à temática da decadência tributária no lançamento fiscal do ICMS, o que se pode denotar da seguinte decisão:

AGRG NOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 1.119.262-MG (2011/0036985-1)

RELATOR: MINISTRO BENEDITO GONÇALVES

AGRAVANTE: ESTADO DE MINAS GERAIS

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 DDA PREVISÃO LEGAL, NÃO HÁ O PAGAMENTO, SALVO NOS CASOS DE DOLO, FRAUDE E 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 E 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, AÍ 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.

7. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.
(GRIFOU-SE).

Portanto, dessa forma, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário de ICMS e MR, relativo ao período anterior a 30/11/12, deve levar em consideração o disposto no art. 150, § 4º do CTN.

Desta feita, pendendo apenas ato administrativo de homologação dos valores declarados e recolhidos pelo contribuinte, acaso permaneça inerte a Fazenda Pública por mais de 5 (cinco) anos, verifica-se a homologação tácita do numerário indicado e recolhido.

Embora a maioria dos Conselheiros, considere que a atitude do Fisco que revela a quebra de sua inércia em lançar o crédito tributário se refira à intimação do Auto de Infração, entendo que deva se referir à data anterior, isto é, a data de intimação do Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF), tendo em vista a prerrogativa fiscal permitida pelo parágrafo único do art. 173 do CTN.

Ademais, enquanto na ação exploratória fiscal ou na rotina de monitoramento do contribuinte, o Fisco ainda esteja apenas analisando os documentos e a escrituração fiscal do contribuinte, inexistente a identificação exata de ação ou omissão irregular dele, a ponto de justificar o início de ação fiscal contra ele.

Em contrapartida, com a adoção de medidas preparatórias à ação fiscal, tal como ocorre com o Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF), o Fisco mineiro já

identificou uma conduta irregular do contribuinte, que justifica a autuação fiscal subsequente, tanto que nesta fase do trabalho fiscal, o auditor fiscal, normalmente, solicita “livros, documentos, dados eletrônicos e demais elementos relacionados com a ação fiscal, com a indicação do período e do objeto da fiscalização”, nos moldes do art. 70 do RPTA.

Como se pode perceber, ainda que não tenha sido descrito de forma clara e pormenorizada a infração fiscal cometida pelo contribuinte, o que ocorrerá com a lavratura do Auto de Infração (AI), no ensejo da intimação do AIAF, o contribuinte já não pode mais oferecer denúncia espontânea e tem ciência inequívoca do desejo do Fisco de exigir crédito fiscal próprio e específico, interrompendo, pois, a expectativa jurídica do contribuinte de perdão tácito pelo decurso de tempo significativo em estado de inércia.

Desta feita, a reivindicação de crédito tributário pelo Fisco mineiro, em tempo legal hábil, evita o sepultamento de sua pretensão ao cumprimento de obrigação por parte do contribuinte, desde que essa reivindicação seja específica, isto é, delimitável quanto ao seu objeto e período, ainda que não haja descrição pormenorizada do inadimplemento ou ilícito fiscal.

A atitude de exercício do direito pelo seu titular legítimo, em tempo hábil, merece abrigo do ordenamento jurídico positivo, pois corresponde a um direito potestativo e atrai a aplicação do princípio de justiça, em detrimento do princípio da segurança jurídica, quando haja razoabilidade do tempo já transcorrido, em que tenha permanecido inerte.

Em adição, salvo melhor juízo, todos os tipos de lançamento fiscal (de ofício, misto ou por homologação) se sujeitam à regra traçada no parágrafo único do art. 173 do CTN, porquanto esse dispositivo legal contempla norma tributária conceitual, acerca do instante em que deve ser considerado o exercício do direito potestativo pelo Fisco mineiro, apto a interromper o fluxo temporal do prazo decadencial do seu direito de lançar.

A única ressalva que se faz à regra do parágrafo único do art. 173 do CTN é a de que a eficiência da intimação do AIAF depende da observância pelo Fisco mineiro do prazo estipulado de transcurso da medida preparatória do início da ação fiscal até sua concretização pela lavratura do Auto de Infração, isto é, é imperiosa a observância do comando dos § 3º e 4º do art. 70 do RPTA.

Contrario sensu, acaso haja o transcurso do prazo para a lavratura do Auto de Infração, contado da expedição do AIAF, com ou sem a prorrogação motivada do prazo, a devolução do prazo de denúncia espontânea para o contribuinte representa a ineficiência do ato administrativo formalizado pela medida preparatória da autuação fiscal e, logo, não tendo se iniciado a ação fiscal com o AIAF, prorroga-se a interrupção da contagem do prazo decadencial, a partir da intimação do Auto de Infração, em substituição.

Nada obstante, não houve a extrapolação do prazo de lavratura do Auto de Infração, contado da data de expedição do AIAF, no caso dos autos, o que atesta a eficácia da intimação do contribuinte, quanto à medida preparatória da autuação fiscal.

Retomando o debate sobre a matéria de fundo da decadência do art. 150, § 4º, do CTN, e com o escopo de robustecer os elementos de convicção desse Conselheiro, reputo válida a citação de excerto da festejada obra do insigne tributarista **Eduardo Sabbag**, o qual em seu *Manual de Direito Tributário*, assim se posiciona sobre a temática, *in verbis*:

“(…) No lançamento por homologação, há uma típica antecipação de pagamento, permitindo-se ao Fisco conferir sua exatidão em um prazo decadencial de cinco anos, contados a partir do fato impositivo. O transcurso in albis do quinquênio decadencial, sem que se faça uma conferência expressa, provocará o procedimento homologatório tácito, segundo o qual perde a Administração Pública o direito de lançar, de modo suplementar, uma eventual diferença.

Com efeito, conforme assevera José Jayme de Macêdo Oliveira, “transcorrido dito lustro, sem a manifestação da Fazenda Pública, verifica-se a chamada homologação tácita, perdendo aquela, pelo fenômeno da decadência, o direito de exigir possíveis diferenças.”

Lembre-se, a propósito, que no caso do ICMS, apesar de o contribuinte apresentar a Declaração (GIA) no mês seguinte, a contagem da decadência tem início a partir da data do fato gerador (por exemplo, a data da saída da mercadoria com a emissão da nota fiscal). Se se tratar do IR, a data da entrega da declaração de rendimento é irrelevante, porque a contagem será a do fato gerador, que neste imposto se dá no dia 31 de dezembro.

Ad argumentandum, a expressão “homologação tácita do lançamento” é adotada pelo CTN (§4º), não obstante sabermos que, até então, na relação jurídico-tributária (*vide* Apêndice), não existe lançamento algum. Tal raciocínio leva estudiosos a afirmarem que, no lançamento por homologação, inexistente a decadência, em si, mas sim, a *decadência do direito de a Fazenda exigir, por meio do lançamento de ofício (art.149, V), o resíduo tributário, relativo à incompleta antecipação de pagamento.*

É importante ressaltar que o intitulado lançamento por homologação traduz-se em “procedimento não impositivo” – uma expressão utilizada por Zelmo Denari -, pois a iniciativa constitutiva do crédito não é da Administração, mas do contribuinte, que, por sua conta e risco, declara ao Fisco o montante das operações tributáveis e efetiva o cálculo do imposto devido. Daí se falar em “débito declarado” em contraposição à expressão “débito

apurado” – refere-se àquele débito constituído por iniciativa do Fisco, mediante procedimento impositivo.

(...) Com a devida vênua, pensamos que o raciocínio, não obstante louvável e, até mesmo, largamente exitoso na órbita administrativa federal, choca-se com a visão do STJ, que possui precedentes nos quais afirma a aplicabilidade do art.150, §4º, do CTN apenas às hipóteses em que o sujeito passivo **apura, declara e paga** alguma quantia, enquanto o lançamento de ofício (art.173, I) a ser feito pela Fazenda serve para exigência de uma diferença decorrente de eventual equívoco verificado na apuração feita pelo contribuinte.”

(Sem destaques no original).

Por essas razões jurídicas, julgo pela procedência parcial do lançamento, pois, as exigências fiscais de ICMS e de MR, em que houve recolhimento a menor, atinentes ao período anterior ao dia 30/11/12 (até cinco anos antes da data de intimação do AIAF), estão extintas pela decadência do direito da Fazenda Pública Estadual de lançar o crédito tributário recolhido a menor.

Sala das Sessões, 17 de setembro de 2019.

Erick de Paula Carmo
Conselheiro