

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.371/19/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.001174103-98
Impugnação: 40.010147540-02 (Coob.)
Impugnante: Vallourec Soluções Tubulares do Brasil S.A. (Coob.)
IE: 001053240.00-70
Autuado: Vallourec Tubos do Brasil Ltda.
IE: 062000051.00-83
Proc. S. Passivo: Maria das Graças Lage de Oliveira/Outro(s)
Origem: DF/BH-3

EMENTA

CRÉDITO TRIBUTÁRIO – 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 - MATERIAL DE USO E CONSUMO. Constatado aproveitamento indevido de créditos de ICMS provenientes de aquisições de materiais destinados ao uso ou consumo do estabelecimento, os quais não se caracterizam como produtos intermediários, nos termos do art. 66, inciso V do RICMS/02. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI do citado diploma legal. Infringência aos termos do art. 70, inciso III do RICMS/02. Infração plenamente caracterizada.

ALÍQUOTA DE ICMS - DIFERENCIAL - MATERIAL DE USO E CONSUMO - OPERAÇÃO INTERESTADUAL. Constatada a falta de recolhimento do imposto resultante da aplicação do percentual relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual pelas aquisições de mercadorias destinadas a uso e consumo do estabelecimento e oriundas de outra unidade da Federação, nos termos do art. 6º, inciso II e art. 12, § 2º da Lei nº 6.763/75 e art. 42, § 1º do RICMS/02. Exigências de ICMS e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75. Infração plenamente caracterizada.

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – RETORNO LOTE EXPORTAÇÃO. Constatado aproveitamento indevido de créditos de ICMS provenientes de devoluções de mercadorias remetidas para formação de lotes de exportação. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI do citado diploma legal. Infração plenamente caracterizada.

Decadência não reconhecida. Decisão pelo voto de qualidade.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre falta de recolhimento do ICMS, no período de janeiro a dezembro de 2013, em decorrência de:

1) apropriação indevida de créditos de ICMS referente à aquisição de materiais de uso e consumo do estabelecimento, constatada a partir de informações prestadas pelo Contribuinte em cumprimento à Intimação nº 01/2018, conforme detalhamento da planilha do Anexo 2;

2) apropriação indevida de créditos de ICMS referente à aquisição de mercadorias para uso ou consumo do estabelecimento, constatada por intermédio de análise pela Fiscalização da escrituração fiscal do Contribuinte e visita técnica realizada, em 07/08/18, ao estabelecimento da Autuada, conforme demonstrado no Anexo 3;

3) falta de recolhimento do imposto resultante da aplicação do percentual relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual pelas aquisições de mercadorias destinadas a uso e consumo do estabelecimento e oriundas de outra unidade da Federação, nos termos do art. 6º, inciso II e art. 12, § 2º da Lei nº 6.763/75 e art. 42, § 1º do RICMS/02, conforme demonstrado nos Anexos 2 e 3;

4) aproveitamento indevido de créditos de ICMS provenientes de devoluções de mercadorias remetidas para formação de lotes de exportação, conforme demonstrado no Anexo 4.

Está sendo exigido, para a 1ª, 2ª e 4ª irregularidade, o ICMS, a Multa de Revalidação prevista no inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75 e a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, do citado diploma legal e para a 3ª infração, o ICMS e a Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

A Fiscalização apresenta relatório fiscal analítico às fls. 39/41.

O crédito tributário consolidado encontra-se demonstrado no Anexo 1 às fls. 42/44.

No Anexo 4.A, às fls. 45/57, a Fiscalização junta aos autos os documentos auxiliares de nota fiscal eletrônica referentes ao item 4 do lançamento.

Já no Anexo 5, a Fiscalização junta aos autos “cds”, às fls. 59, com planilhas dos Anexos 1, 2, 3 e 4 do Auto de Infração, além do livro Registro de Entradas (LRE), de Declarações de Apuração e Informação do ICMS (DAPIs), do livro Registro de Apuração do ICMS (RAICMS) e do Registro E111 do SPED.

Também é juntado, no Anexo 6, às fls. 60/65, intimação da Fiscalização e resposta da Autuada, com juntada, pelo Sujeito Passivo, do “CD” de fls. 65, com as informações solicitadas.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 69/90, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às fls. 140/156.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Assessoria do CCMG, em Parecer de fls. 159/182, opina por não reconhecer a perda do direito da Fiscalização de formalizar o crédito tributário em relação ao período de janeiro a novembro de 2013 e pela procedência do lançamento.

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.

Conforme relatado, a autuação versa sobre falta de recolhimento do ICMS, no período de janeiro a dezembro de 2013, em decorrência de:

1) apropriação indevida de créditos de ICMS referente à aquisição de materiais de uso e consumo do estabelecimento, constatada a partir de informações prestadas pelo Contribuinte em cumprimento à Intimação nº 01/2018, conforme detalhamento da planilha do Anexo 2;

2) apropriação indevida de créditos de ICMS referente à aquisição de mercadorias para uso ou consumo do estabelecimento, constatada por intermédio de análise pela Fiscalização da escrituração fiscal do Contribuinte e visita técnica realizada em 07/08/18 ao estabelecimento da Autuada, conforme demonstrado no Anexo 3;

3) falta de recolhimento do imposto resultante da aplicação do percentual relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual pelas aquisições de mercadorias destinadas a uso e consumo do estabelecimento e oriundas de outra unidade da Federação, nos termos do art. 6º, inciso II e art. 12, § 2º da Lei nº 6.763/75 e art. 42, § 1º do RICMS/02, conforme demonstrado nos Anexos 2 e 3;

4) aproveitamento indevido de créditos de ICMS provenientes de devoluções de mercadorias remetidas para formação de lotes de exportação, conforme demonstrado no Anexo 4.

Está sendo exigido, para a 1ª, 2ª e 4ª irregularidade, o ICMS, a Multa de Revalidação prevista no inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75 e a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, do citado diploma legal e para a 3ª infração, o ICMS e a Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

A Vallourec Soluções Tubulares do Brasil S.A., sucessora de Vallourec Tubos do Brasil Ltda, em sua Defesa, sustenta:

- que tem como objeto social a produção e a transformação de ferro, aço e outros produtos metalúrgicos.
- que os créditos do ICMS relacionados às aquisições de mercadorias destinadas ao processo industrial, considerados por ela como produtos intermediários, estão em total sintonia com a Constituição da República, a Lei Complementar nº 87/96, o CTN e a

legislação estadual, em especial a Instrução Normativa nº 01/86.

- que ocorreu o término do prazo para a Fiscalização promover o lançamento, ou seja, ocorrência de decadência, nos termos do § 4º do art. 150 do CTN, em relação ao período de janeiro a novembro de 2013.

- Cita doutrinadores para corroborar seu entendimento.

- que apropriação e utilização de crédito do imposto se insere no contexto do pagamento do tributo, nos termos preconizados no § 1º do citado art. 150 do CTN.

- que esse entendimento encontra-se sedimentado na jurisprudência dos tribunais, transcrevendo decisões do TJMG e do STJ.

- conclui que o direito da Fiscalização de promover o lançamento encontra-se decaído no período de janeiro a novembro de 2013.

Em relação ao mérito propriamente dito, a Impugnante alega:

- que os produtos que tiveram os respectivos créditos de ICMS estornados no lançamento são, na realidade, produtos intermediários, razão pela qual geram direito ao aproveitamento dos respectivos créditos de ICMS.

- fundamenta seus argumentos na Constituição da República, na Lei Complementar nº 87/96, no RICMS e na Instrução Normativa SLT nº 01/86.

- que o ICMS é um tributo não-cumulativo, que permite a apropriação de créditos de forma ampla, sendo a única restrição constitucional relacionada às saídas com isenção ou não incidência.

- que a Constituição atribui à lei complementar a disciplina do regime de compensação do imposto em caráter nacional, não cabendo aos Estados e ao Distrito Federal extrapolar os limites estipulados pela norma.

- transcreve os artigos 19 e 20 da Lei complementar 87/96. Afirma que em sintonia com a Constituição, a Lei Complementar não estabelece limite algum ao creditamento relacionado a produtos intermediários empregados no processo industrial.

- reproduz os artigos 28 da Lei 6763/75 e o inciso V do 66 da Parte Geral do RICMS/02, concluindo que se atendidas as condições previstas nesses dois artigos, não haveria limites para a apropriação de créditos do ICMS relativos às aquisições de produtos intermediários.

- que para dirimir questionamentos e interpretações diversas acerca do conceito de produto intermediário, a SEF/MG editou a Instrução Normativa SLT nº 01/86.

- transcreve seus incisos I e II e afirma que os créditos de ICMS relativos à aquisição de todos os produtos relacionados nos Anexos 2 e 3 do auto de infração atendem aos requisitos ali disciplinados.

- que todos os produtos, cujos créditos foram estornados, são consumidos no processo industrial em prazo inferior a um ano e que entram em contato direto com o produto que se industrializa, de onde conclui que foram obedecidos os preceitos legais vigentes à época dos fatos ensejadores da apropriação dos créditos de ICMS.

- ressalta o caráter confiscatório da multa de revalidação.

Isso posto e antes da análise do lançamento, cumpre reiterar o significado dos códigos de ocorrência utilizados pela Fiscalização, no AI, que se encontram informados às fls. 35 dos autos:

- código de ocorrência nº 1004009: aproveitamento indevido de créditos do ICMS referente à aquisição de materiais de uso e consumo do estabelecimento;

- código de ocorrência nº 1001002: falta de pagamento do imposto referente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual nas aquisições de mercadorias em operações interestaduais;

- código de ocorrência nº 1004999: “outros”, no lançamento refere-se ao aproveitamento indevido de créditos de ICMS referente às operações de retorno de mercadorias cujas operações de saídas referiam-se a remessas destinadas à formação de lotes para exportação.

Registra-se, de início, que o estabelecimento industrial, objeto do lançamento, tem como atividade a produção de tubos de aço sem costura (CNAE-f nº 2423-7/01).

Cumpre examinar, *a priori*, a arguição da Impugnante de perda do direito da Fiscalização de realizar o lançamento, em relação ao período de janeiro a novembro de 2013, com fulcro no § 4º do art. 150 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.

No entanto, 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:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 2013 somente expirou em 01/01/19, nos termos do inciso I do mencionado art. 173, não ocorrendo a perda do direito relativamente ao crédito tributário exigido, uma vez que as Autuadas foram regularmente intimadas da lavratura do Auto de Infração em 21/12/18 (fls. 38 dos autos).

Dos materiais de uso e consumo do estabelecimento

Importante trazer os esclarecimentos da Fiscalização acerca dos procedimentos iniciais do processo de fiscalização e lançamento:

Preliminarmente, cabe destacar que o contribuinte foi intimado a prestar esclarecimentos ao Fisco, sobre a utilização de diversos itens em seu processo produtivo, em 07/03/2018, vide Intimação 01/2018, fls. 61. Foi concedido o prazo de cinquenta dias, findo o qual, em 26/04/2018, a autuada apresentou sua resposta, fls. 62, 63 e CD de fls. 65.

A resposta do contribuinte foi parcial. Para muitos dos materiais constantes da planilha anexa à intimação, não foram apresentados esclarecimentos sobre sua utilização. Em outros casos a informação prestada não guarda conexão com a natureza do bem, razão pela qual inserimos a expressão “não se aplica” nos campos destinados à análise do Fisco, na planilha do Anexo 2, CD de fls. 59.

Novamente, aberto o prazo para impugnação deste auto de infração, o contribuinte teve mais trinta dias para prestar tais esclarecimentos e não o fez. Somados os dois prazos, foram oitenta dias para o contribuinte prestar as devidas informações ao Fisco.

Para não efetuar glosa indevida de créditos, realizou-se visita técnica ao estabelecimento da coobrigada (sucessora da autuada), em 07/08/2018, com o objetivo de se aprofundar o conhecimento relativo ao processo produtivo e detalhamento da aplicação de diversos itens. O Fisco também se valeu de buscas em sítios especializados na internet para classificar os produtos de forma exata. Tais providências resultaram na exclusão pelo fisco de muitos dos itens, mesmo que o contribuinte não tenha prestados os esclarecimentos devidos.

A classificação dos produtos, como materiais de uso ou consumo, foi realizada a partir da elaboração dos Anexos 2 e 3, fl. 59.

O Anexo 2 foi construído a partir de informações prestadas pelo contribuinte em cumprimento à Intimação 01/2018, conforme já citado acima. Já o Anexo 3, o Fisco se valeu da análise da escrita fiscal do contribuinte, da visita técnica e de pesquisas na internet. Não solicitamos do contribuinte nenhuma informação adicional sobre a aplicação dos itens no processo produtivo.

Todo o trabalho de construção das planilhas dos Anexos 2 e 3 tem por base as informações do registro C170 do SPED Fiscal, nas quais foram inseridos campos para que o contribuinte prestasse os esclarecimentos solicitados pela Intimação 01/2018 (no caso do Anexo 2), e também campos para que o Fisco fundamentasse sua classificação dos bens como materiais de uso ou consumo ou produto intermediário.

Os pressupostos legais e teóricos acerca da apropriação de créditos de ICMS relacionados à aquisição de produtos intermediários, em contraposição a créditos do imposto relacionados a materiais de uso e consumo do estabelecimento (itens 1 e 2 do Auto de Infração), bem como em relação à falta de recolhimento do ICMS referente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual nas aquisições de materiais de uso e consumo do estabelecimento em operações interestaduais (item 3 do Auto de Infração), podem ser resumidos nos parágrafos que se seguem.

Numa abordagem ampla da matéria, importa destacar, *a priori*, que a Lei Complementar nº 87/96 veda o aproveitamento de créditos vinculados a aquisições de materiais de uso e consumo, sendo imprescindível a prova do consumo imediato e integral do produto no processo produtivo, para fins de direito a créditos do imposto, especialmente quando se analisa o eventual enquadramento de determinada mercadoria no conceito de produto intermediário.

Destaca-se que, consoante o previsto no art. 20 da Lei Complementar nº 87/96, foi assegurado ao contribuinte o direito de se creditar do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, destinada ao seu uso ou consumo.

Ocorre, porém, que a possibilidade do aproveitamento de tais créditos vem sendo sistematicamente adiada por força das sucessivas alterações no teor do inciso I do art. 33 da referida Lei Complementar, o qual estabelece, atualmente, a sua implementação a partir de 1º/01/20.

Registra-se que o inciso II do art. 32 da Lei Complementar nº 87/96, não menciona mercadorias de uso e consumo, como também não autoriza o creditamento de forma diversa do acima exposto, uma vez que ao referir-se à palavra “consumo”,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

restringiu-a de forma direta ao processo de produção de mercadorias, como ocorre com os créditos referentes aos produtos intermediários:

Art. 32. A partir da data de publicação desta Lei Complementar:

(...)

II - darão direito de crédito, que não será objeto de estorno, as mercadorias entradas no estabelecimento para integração ou consumo em processo de produção de mercadorias industrializadas, inclusive semi-elaboradas, destinadas ao exterior;

Assim, em cumprimento ao disposto na referida Lei Complementar Federal, a legislação estadual prescreveu que, somente dará direito ao crédito do imposto, a entrada de bem destinado a uso ou consumo do estabelecimento, a partir da data estabelecida na Lei nº 6.763/75, nos termos da alínea “d” do item 4 do § 5º do seu art. 29 c/c inciso X do art. 66 do RICMS/02.

Noutra vertente, vale destacar que não é a essencialidade da mercadoria, no que refere à consecução da atividade econômica do contribuinte, que determina a condição de produto intermediário, para fins de direito à apropriação do respectivo crédito, condição essa que se encontra subordinada ao disposto no art. 66, do RICMS/02 c/c a Instrução Normativa SLT nº 01/86.

A essencialidade ou imprescindibilidade explica a utilização dos produtos, mas não sua classificação como produto intermediário.

A imprescindibilidade dos produtos resta implícita, pois, uma vez que a empresa é um conjunto de meios e recursos aplicados com a finalidade de lucro, a compra de uma determinada mercadoria se justifica em razão da sua imprescindibilidade, pois não seria adquirida se prescindível fosse.

Nos termos do inciso V do art. 66 do RICMS/02, poderá ser abatido, sob a forma de crédito, o imposto incidente na entrada de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, adquiridos ou recebidos no período, para emprego diretamente no processo de produção, extração, industrialização, geração ou comunicação.

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:

(...)

V - a matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, adquiridos ou recebidos no período, para emprego diretamente no processo de produção, extração, industrialização, geração ou comunicação, observando-se que:

a) incluem-se na embalagem todos os elementos que a compoñham, a protejam ou lhe assegurem a resistência;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

b) são compreendidos entre as matérias-primas e os produtos intermediários aqueles que sejam consumidos ou integrem o produto final na condição de elemento indispensável à sua composição;

Em relação ao produto intermediário, entende-se como sendo aquele que integra o produto final na condição de indispensável à sua composição, conforme dispõe a alínea “b” do inciso V do art. 66 citado, observada a Instrução Normativa SLT nº 01/86.

Por extensão, compreende-se também como produto intermediário aquele que, embora não se integrando ao novo produto, é consumido, imediata e integralmente, no curso do processo produtivo.

A definição de consumo imediato e integral, contida na Instrução Normativa SLT nº 01/86, alterada pela Instrução Normativa SUTRI nº 001, de 04/01/17, esclarece o conceito de produto intermediário para sua perfeita identificação. Nos termos desse diploma normativo, é descrito:

I - Por **consumo imediato** entende-se **o consumo direto, de produto individualizado, no processo de industrialização**; assim, considera-se consumido diretamente no processo de industrialização o produto individualizado, quando sua participação se der num ponto qualquer da linha de produção, mas nunca marginalmente ou em linhas independentes, e na qual o produto tiver o caráter de indiscutível essencialidade na obtenção do novo produto.

II - Por consumo integral entende-se o exaurimento de um produto individualizado na finalidade que lhe é própria, sem implicar, necessariamente, o seu desaparecimento físico total; neste passo, **considera-se consumido integralmente no processo de industrialização o produto individualizado** que, desde o início de sua utilização na linha de industrialização, vai-se consumindo, contínua, gradativa e progressivamente, até resultar acabado, esgotado, inutilizado, por força do cumprimento de sua finalidade específica no processo industrial, sem comportar recuperação ou restauração de seu todo ou de seus elementos. (destacou-se).

Em relação às ferramentas e às partes e peças, assim dispõe a Instrução Normativa SLT nº 01/86:

III - Não se consideram consumidas imediata e integralmente os produtos, como ferramentas, instrumentos ou utensílios, que embora se desgastem ou deteriorem no processo de industrialização - como aliás ocorre em qualquer bem ao longo do tempo - não se esgotam de maneira contínua, gradativa e

progressiva, até o completo exaurimento, na linha de produção.

IV - Igualmente não são considerados produtos consumidos imediata e integralmente no processo de industrialização as partes e peças de máquina, aparelho ou equipamento, pelo fato de não se constituírem em produto individualizado, com identidade própria, mas apenas componentes de uma estrutura estável e duradoura, cuja manutenção naturalmente pode importar na substituição das mesmas.

Portanto, para classificação do produto como produto intermediário é imprescindível que atenda aos requisitos acima expostos.

Cumprido alertar que, a partir de 1º/04/17, foi vedado o aproveitamento de crédito quando o imposto se relacionar à entrada de partes e peças de máquinas e equipamentos, que não se caracterizam como bens do ativo imobilizado, ainda que desenvolvam atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção, em contato físico com o produto resultante de qualquer processo produtivo, o qual importa na perda de suas dimensões ou características originais, exigindo, por conseguinte, a substituição periódica, em razão de sua inutilização ou exaurimento, embora preservada a estrutura que as implementa ou as contém, conforme prevê o inciso XVII do art. 70 do RICMS/02, acrescido pelo art. 2º e vigência estabelecida pelo art. 3º, ambos do Decreto nº 47.119, de 29/12/16.

Dessa mesma forma, a Instrução Normativa SUTRI nº 001, de 04/01/17, alterou o inciso II e revogou o teor do inciso V, ambos da Instrução Normativa SLT nº 01/86, para que produza os efeitos estabelecidos pelo Regulamento a partir de 1º/04/17.

Contudo, cumpre ressaltar que os itens, objeto deste lançamento, se enquadram nos incisos I a IV da citada Instrução Normativa SLT nº 01/86, não sendo alcançados pela citada alteração provocada pelo Decreto nº 47.119/16.

No tocante às partes e peças de máquinas, cabe salientar que somente aquelas que, por si só, caracterizam-se como bens do ativo imobilizado, dão ensejo ao aproveitamento de créditos de ICMS, conforme disposto no § 6º do art. 66 do RICMS/02.

Contudo, conforme já esclarecido, a apropriação dos créditos de ICMS em questão não cuida de bens do ativo imobilizado, até porque o próprio Contribuinte não deu esse tratamento em sua escrituração fiscal.

Considerando as informações trazidas pela Impugnante, além da visita *in loco* realizada pela Fiscalização, verifica-se que os produtos, objeto dos itens 1 e 2 do lançamento, apesar de participarem da linha principal de uma das fases de produção, **são desgastados** no processo produtivo, em prazo inferior a 12 (doze) meses.

Nesse sentido, conclui-se que esses produtos não atendem à característica própria referente ao produto intermediário, ou seja, de ser consumido contínua,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

gradativa e progressivamente, na forma prevista no inciso II da Instrução Normativa SLT nº 01/86.

Ademais, tais produtos, enquadrando-se no conceito de partes e peças de máquina, aparelho ou equipamento, tendo duração inferior a 12 (doze) meses, não poderão ser contabilizados como ativo imobilizado, não cabendo, por conseguinte, a apropriação dos créditos relacionados, prevalecendo, assim, a regra geral do inciso IV da Instrução Normativa SLT nº 01/86.

Vale destacar que a Impugnante requereu, junto à Superintendência de Tributação (SUTRI), da SEF/MG, em 2018 e obteve resposta formal, no sentido de que muitos dos itens, objeto deste lançamento, não geram direito a crédito do ICMS.

Dentro desse enfoque, cumpre destacar que fazem parte do lançamento e constam também da resposta à citada consulta, que abaixo se transcreve, os produtos *mandril, broca, bloco, sensor, inibidor, cesto, usinagem, gaxeta, placa, rolo, pastilha, lâmina serra, válvula, matriz e revestimento*.

Verifica-se, ainda, que existem itens, cujos créditos do imposto foram apropriados pela Impugnante, que cuidam não de produtos e sim de serviços realizados pela Impugnante, tais como *serviços de recuperação, de cromagem, de retífica, de beneficiamento, fabricação, industrialização* (vide Anexo 3).

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 078/2018

PTA Nº: 45.000014980-45

CONSULENTE: Vallourec Soluções Tubulares do Brasil S.A.

ORIGEM: Belo Horizonte - MG

ICMS - APROVEITAMENTO DE CRÉDITO - PRODUTO INTERMEDIÁRIO - PARTES E PEÇAS -VEDAÇÃO - É vedado o aproveitamento de imposto, a título de crédito, relacionado à entrada de partes e peças de máquinas e equipamentos, que não se caracterizam como bens do ativo imobilizado, ainda que desenvolvam atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção, em contato físico com o produto resultante de qualquer processo produtivo, o qual importa na perda de suas dimensões ou características originais, exigindo, por conseguinte, a sua substituição periódica em razão de sua inutilização ou exaurimento, embora preservada a estrutura que as implementa ou as contém, conforme prevê o inciso XVII do art. 70 do RICMS/2002.

EXPOSIÇÃO:

A Consulente, com apuração do imposto pelo regime de débito e crédito, tem como atividade principal informada no cadastro estadual produção de tubos de aço sem costura (CNAE 2423-7/01).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Informa que conta com duas plantas de produção de tubos de aço sem costura, sendo uma em Belo Horizonte e a outra no município de Jeceaba, ambas no Estado de Minas Gerais.

Diz que além das duas plantas industriais fazem parte também do grupo econômico a Vallourec Florestal e a Vallourec Mineração, unidades que garantem a integração na cadeia de suprimentos, fornecendo carvão vegetal e minério de ferro, que são os principais insumos para a fabricação do aço.

Afirma que para a consecução de suas atividades, adquire também diversos outros produtos que são utilizados como matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagens no processo de industrialização dos tubos de aço sem costura.

Apresenta demonstrativo, que descreve as fases de fabricação dos tubos comercializados pela Consultante, bem como identifica os bens encontrados em cada área:

DENOMINAÇÃO DA ÁREA NA PLANTA INDUSTRIAL	DESCRIÇÃO DO PROCESSO INDUSTRIAL PROMOVIDO	EQUIPAMENTOS E BENS RESPONSÁVEIS PELO PROCESSO	RESULTADO OBTIDO NESTA ÁREA DA PLANTA INDUSTRIAL
Siderurgia	Redução do minério de ferro e tratamento de matérias primas.	Alto-fornos	Ferro gusa líquido: serão, posteriormente, transformados em barras de aço.
Aciaria	Refino do ferro gusa líquido.	Forno panela, forno rotativo, laminadores.	Barras de aço que serão transformadas em tubos sem costura.
Laminação Automática	Laminação a quente de tubos e tratamento térmico dos produtos.	Fornos e Laminadores	Tubos laminados e tubos tratados termicamente.
Laminação Contínua			
Trefilaria	Processo de trefilação de tubos e tratamento térmico de tubos trefilados.	Fornos e bancas de trefila.	Tubos trefilados.
Fábrica de Luvas	Usinagem de rosca e de luvas.	Forno de austenitização - soleira caminhante, forno de revenimento - soleira caminhante.	Roscas e luvas Componentes dos tubos, parte integrante dos mesmos.

Observa que:

1. A etapa de redução compreende o processo de fabricação do ferro-gusa a partir da reação dos óxidos de ferro com carbono e ar dentro do alto-forno.
2. A etapa de refino compreende o processo de fabricação do aço a partir da reação de oxidação do ferro-gusa líquido. A transformação de ferro-gusa em aço ocorre no vaso convertedor L.D., onde são

introduzidas quantidades controladas de oxigênio que combina com os elementos indesejáveis e, inevitavelmente, com parte do ferro, formando óxidos que podem deixar o sistema como gases ou transformar-se em escória.

3. A aciaria recebe o ferro-gusa líquido e ferro-gusa embarrado do alto-forno e sucata da laminação. Outros insumos, tais como ligas, fundentes e refrigerantes necessários para fabricação do aço são misturados.

4. Solidificação do aço: o aço líquido segue, através de ponte rolante, para o lingotamento contínuo que atribui a forma final ao produto. Nessa etapa acontece a solidificação do aço em barras redondas.

5. Laminação de barras: alguns materiais necessitam passar por um processo de aquecimento em um forno rotativo e laminação visando a adequação do diâmetro e melhoria da qualidade antes de seguir para as linhas de fabricação de tubos da Usina.

6. A etapa de laminação consiste no processo de conformação a quente do bloco cilíndrico, através da pressão entre cilindros girantes, para obter-se a redução de área ou a conformação da peça ao perfil desejado. Existem duas linhas de produção: laminação automática e laminação contínua, cuja diferença básica é o diâmetro do produto final.

7. O tratamento térmico é realizado em tubos de aço sem costura quando deseja-se alcançar propriedades específicas no aço.

8. O processo na fábrica de luvas consiste basicamente na usinagem de tubos através de máquinas elétricas para fabricação de roscas e luvas. Após o processo de usinagem o material é inserido em um banho químico para limpeza e é considerado finalizado.

Sugere que, para maiores esclarecimentos, se faça a leitura dos seguintes documentos, disponíveis na biblioteca digital da UFMG: 1. Estudos dos processos de amaciamento no laminador contínuo da VeM do Brasil, Pedro Picorelli Ferraz. Dissertação de Mestrado. UFMG, 2009 e 2. A exergia e a sustentabilidade aplicadas a uma usina siderúrgica integrada a carvão vegetal. Lis Lunes Soares. Tese de Doutorado. UFMG, 2011.

Argumenta que o imposto estadual que incide sobre as operações de circulação de mercadorias - o ICMS, nos termos do inciso I do § 2º do art. 155 da Constituição da República Federativa do Brasil é um tributo não

cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro estado ou pelo Distrito Federal.

Neste sentido, acrescenta que o art. 20 da Lei Complementar nº 87/1996 estabeleceu que é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria no estabelecimento, previsão que foi replicada no art. 28 da Lei nº 6.763/1975 ao estabelecer, da mesma forma, que o imposto é não cumulativo, admitindo, a título de créditos do ICMS, o valor correspondente ao montante cobrado nas operações anteriores.

Menciona que, ao elencar detalhadamente os créditos fiscais dos insumos utilizados nos processos de industrialização promovidos pelos contribuintes mineiros, o inciso V do art. 66 do Regulamento do RICMS/2002 determinou que são compreendidos entre as matérias-primas e os produtos intermediários aqueles que sejam consumidos ou integrem o produto final na condição de elemento indispensável à sua composição, ou ainda aquele que, empregado diretamente no processo de industrialização, integre-se ao novo produto ou que, embora não se integrando, é consumido imediata e integralmente, no curso da industrialização.

Cita que, nos termos do inciso II da Instrução Normativa SLT nº 001/1986, com a redação dada pela Instrução Normativa SUTRI 001/2017:

por consumo integral entende-se o exaurimento de um produto individualizado na finalidade que lhe é própria, sem implicar, necessariamente, o seu desaparecimento físico total; neste passo, considera-se consumido integralmente no processo de industrialização o produto individualizado que, desde o início de sua utilização na linha de industrialização, vai-se consumindo, contínua, gradativa e progressivamente, até resultar acabado, esgotado, inutilizado, por força do cumprimento de sua finalidade específica no processo industrial, sem comportar recuperação ou restauração de seu todo ou de seus elementos.

Adverte que, considerando as premissas acima, não se vislumbrava qualquer conflito ou dificuldade em classificar os produtos intermediários adquiridos para serem utilizados nas diversas fases de produção do tubo de aço sem costura que fabrica.

Alega que, após a publicação da Instrução Normativa SUTRI 001/2017, que também revogou o item V da Instrução Normativa SLT nº 001/1986, instaurou-se um clima generalizado de insegurança em relação ao enquadramento dos produtos intermediários, notadamente aqueles que de alguma forma encontram-se acoplados em outros bens, entretanto, preenchem todas os requisitos legais para serem considerados insumos no processo industrial.

Diz que, em razão de recente alteração legislativa promovida em relação ao conceito de produtos intermediários consumidos no processo de industrialização e os significativos reflexos deste enquadramento na sistemática de apuração do ICMS, o contribuinte tem enfrentado questionamentos por parte da Fiscalização, não raro contraditórios, em relação ao valor do tributo escriturado como crédito.

Complementa que o mesmo problema tem ocorrido, com muita frequência, no momento do desembaraço aduaneiro de mercadorias importadas com o diferimento do imposto estabelecido em Regime Especial de Tributação, em razão da discordância por parte do Fisco sobre o enquadramento da mercadoria no conceito de produtos intermediários, após a publicação da Instrução Normativa SUTRI nº 001/2017.

Aduz que a novidade introduzida alterou uma regra geral que estabelecia as condições para enquadramento dos produtos intermediários, vigente há 32 (trinta e dois) anos, ou seja, há bastante tempo consolidada e assentada.

Expõe que a norma também alterou as instruções normativas de atividades específicas como a plantação de cana de açúcar e a produção de ferro gusa, que possui, inclusive, um rol taxativo de mercadorias que preenchem os requisitos para o reconhecimento como produtos intermediários.

Pondera que a sua atividade possui especificidades que não são claramente identificáveis para classificação na norma genérica e, na ausência de rol explicativo ou taxativo para reconhecimento destas características, as divergências têm surgido, conforme relato, e a Consulente não pretende incorrer em erros no tocante a esta classificação, em razão, sobretudo, dos valores elevados que poderão no futuro ensejar um passivo tributário de valor exorbitante.

Declara que, após análise das modificações promovidas pelo estado de Minas Gerais, vigentes a

partir de abril de 2017, reclassificou os produtos que considera preencher os requisitos para serem enquadrados como produtos intermediários, submetendo à apreciação desta Superintendência de Tributação para confirmar o seu entendimento.

Destaca que tais produtos entram em contato físico com o produto fabricado, se desgastando no processo produtivo, em prazo inferior a 12 (doze) meses, não podendo ser contabilizados como ativo imobilizado.

Acrescenta que a sua participação se dá em um ponto da linha principal de uma das fases de produção, não em linhas marginais ou independentes, possuindo caráter de indiscutível essencialidade na obtenção do produto que é industrializado pela Consulente.

Desta forma, seleciona diversos produtos utilizados em sua planta de produção relacionando-os de acordo com sua aplicação/área e a função exercida nesta planta, respectivamente:

pedra/refratário/tampão/tijolo (alto forno/aciaria): produto é utilizado como parte da estrutura do alto forno/revestimento; **pastilha, (OCTG/laminação):** produto utilizado para usinagem e rosqueamento de tubos e luvas; **cilindro (laminação):** produto é utilizado no conjunto de cadeiras da laminação para laminar os tubos; **ponta, laminação, produto utilizado para perfuração de barras; distribuidor (alto forno/aciaria):** produto é utilizado como parte da estrutura do alto forno/distribuidor; **mandril (laminação):** produto utilizado para deformação mecânica do tubo/interna; **manta/massa (alto forno/aciaria):** produto é utilizado como parte da estrutura do alto forno/revestimento; **guia laminação (laminação):** produto utilizado para deformação mecânica do tubo/externa; **lâmina serra, máquina de serra:** ferramenta de corte para usinagem de barras e tubos; **sistema válvula gaveta (alto forno/aciaria):** produto para controlar a saída do metal na aciaria; **termoelemento/sensor (alto forno/aciaria):** produto é utilizado para medição da temperatura do ferro gusa no alto-forno; **matriz (trefilaria):** produto utilizado para formatação externa de tubos por trefilaria; **areia/argila (alto forno/aciaria):** produto é utilizado como parte da estrutura do alto forno/revestimento; **guia alisador (laminação):** produto utilizado para deformação mecânica do tubo/acabamento; **molde (lingotamento contínuo):** formatação do tarugo (entrada e saída); **cesto (aciaria/lingotamento contínuo):** guia para direcionar o início da fusão do produto; **broca (alto forno):** produto de perfuração para provocar a corrida do alto forno; **gaxeta**

(laminação - teste hidrostático): produto é utilizada no equipamento para vedação do teste hidrostático; **corpo moedor (alto forno):** produto utilizado como elemento de quebra da moinha de carvão para transformação da mesma em pó; **tijolo refratário, (alto forno/aciaria):** produto é utilizado como parte da estrutura do alto forno/revestimento; **barra red (laminação):** fabricação de ferramenta/mandril/ponta de mandril; **corpo moedor (pelotização):** produto utilizado como elemento de quebra para atingir a granulometria correta do minério; **válvula refratária (alto forno/aciaria):** produto para controlar a saída do metal na aciaria; **tampão (alto forno/aciaria):** produto é utilizado como parte da estrutura do alto forno/revestimento; **concreto refratário (alto forno/aciaria):** produto é utilizado como parte da estrutura do alto - forno/revestimento; **bandagem (laminação):** revestimento de ferramentas para laminação/laminador CTP; **rolo (laminação):** produto para ajuste de dimensões externas dos tubos; **sede (aciaria):** produto é utilizado como parte da estrutura do aciaria/revestimento; **placa (aciaria):** produto é utilizado como parte da estrutura do aciaria/revestimento; **tubo longo (lingotamento contínuo):** produto é utilizado como parte da estrutura do lingotamento contínuo/revestimento. injeção de argônio; **plug (aciaria):** produto é utilizado como parte da estrutura do aciaria/revestimento; **bloco (alto forno/aciaria):** produto é utilizado como parte da estrutura do alto - forno/revestimento; **inibidor (aciaria):** produto é utilizado como parte da estrutura do aciaria/revestimento; e **argamassa/argila (alto forno/aciaria):** produto é utilizado como parte da estrutura do alto forno/revestimento.

Com dúvida sobre a interpretação da legislação tributária, formula a presente consulta.

CONSULTA:

1 - Os produtos acima relacionados são considerados produtos intermediários para efeito de crédito do ICMS?

2 - Estes mesmos produtos, quando importados, poderão ser desembaraçados com o diferimento do ICMS, nos termos do item 41 do Anexo II do RICMS/2002?

RESPOSTA:

Conforme manifestação reiterada desta Diretoria, nos termos do inciso V do art. 66 do RICMS/2002, poderá ser abatido, sob a forma de crédito, o imposto

incidente na entrada de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, adquiridos ou recebidos no período, para emprego diretamente no processo de produção, extração, industrialização, geração ou comunicação.

Em relação ao produto intermediário, entende-se como sendo aquele que integra o produto final na condição de indispensável à sua composição, conforme dispõe a alínea "b" do inciso V do art. 66 citado, observada a Instrução Normativa SLT nº 01/1986.

Por extensão, compreende-se também como produto intermediário o que, embora não se integrando ao novo produto, é consumido, imediata e integralmente, no curso do processo produtivo.

A definição de consumo imediato e integral, contida na Instrução Normativa SLT nº 01/1986, alterada pela Instrução Normativa SUTRI nº 001, de 04/01/2017, esclarece o conceito de produto intermediário para sua perfeita identificação. Nos termos desse diploma normativo:

I - Por **consumo imediato** entende-se **o consumo direto, de produto individualizado, no processo de industrialização**; assim, considera-se consumido diretamente no processo de industrialização o produto individualizado, quando sua participação se der num ponto qualquer da linha de produção, mas nunca marginalmente ou em linhas independentes, e na qual o produto tiver o caráter de indiscutível essencialidade na obtenção do novo produto.

II - Por consumo integral entende-se o exaurimento de um produto individualizado na finalidade que lhe é própria, sem implicar, necessariamente, o seu desaparecimento físico total; neste passo, **considera-se consumido integralmente no processo de industrialização o produto individualizado** que, desde o início de sua utilização na linha de industrialização, vai-se consumindo, contínua, gradativa e progressivamente, até resultar acabado, esgotado, inutilizado, por força do cumprimento de sua finalidade específica no processo industrial, sem comportar recuperação ou restauração de seu todo ou de seus elementos. (destacou-se).

Em relação às ferramentas e às partes e peças, assim dispõe a Instrução Normativa SLT nº 01/1986:

III - Não se consideram consumidas imediata e integralmente os produtos, como ferramentas, instrumentos ou utensílios, que embora se desgastem ou deteriorem no processo de industrialização - como

aliás ocorre em qualquer bem ao longo do tempo - não se esgotam de maneira contínua, gradativa e progressiva, até o completo exaurimento, na linha de produção.

IV - Igualmente não são considerados produtos consumidos imediata e integralmente no processo de industrialização as partes e peças de máquina, aparelho ou equipamento, pelo fato de não se constituírem em produto individualizado, com identidade própria, mas apenas componentes de uma estrutura estável e duradoura, cuja manutenção naturalmente pode importar na substituição das mesmas.

Portanto, para classificação do produto como produto intermediário é imprescindível que atenda aos requisitos acima expostos.

Cumprido alertar que a partir de 1º/04/2017 foi vedado o aproveitamento de imposto, a título de crédito, quando o imposto se relacionar à entrada de partes e peças de máquinas e equipamentos, que não se caracterizam como bens do ativo imobilizado, ainda que desenvolvam atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção, em contato físico com o produto resultante de qualquer processo produtivo, o qual importa na perda de suas dimensões ou características originais, exigindo, por conseguinte, a sua substituição periódica em razão de sua inutilização ou exaurimento, embora preservada a estrutura que as implementa ou as contém, conforme prevê o inciso XVII do art. 70 do RICMS/2002, acrescido pelo art. 2º e vigência estabelecida pelo art. 3º, ambos do Decreto nº 47.119, de 29/12/2016.

Desta mesma forma a Instrução Normativa SUTRI nº 001, de 04/01/2017, alterou o inciso II e revogou o teor do inciso V, ambos da Instrução Normativa SLT nº 01/1986, para que produza os efeitos estabelecidos pelo Regulamento a partir de 1º/04/2017.

Feitos estes esclarecimentos, passa-se a responder os questionamentos propostos.

1 - A princípio, cabe ressaltar que o enquadramento das mercadorias como matéria-prima, embalagem, produto intermediário ou partes e peças suscetíveis à apropriação de crédito na entrada em estabelecimento do contribuinte é possível somente após avaliação do processo industrial no próprio local onde estão inseridas, bem como do registro de tais mercadorias no patrimônio da Consulente.

Importa frisar que, considerando-se as alterações na legislação ocorridas a partir de 1º/04/2017, para enquadrar determinada mercadoria no conceito de produto intermediário, não cabe investigar mais se este é parte ou peça acoplada a um bem que entra em contato físico com o produto fabricado ou se se desgasta no processo produtivo, conforme sugerido pela Consulente.

No tocante às partes e peças de máquinas, cabe salientar que somente aquelas que, por si só, caracterizam-se como bens do ativo imobilizado, dão ensejo ao aproveitamento de créditos de ICMS, conforme disposto no § 6º do art. 66 do RICMS/2002.

O direito ao creditamento do imposto em razão da entrada de mercadoria destinada ao ativo imobilizado está condicionado ao reconhecimento contábil do bem como ativo imobilizado e demais requisitos constantes dos §§ 5º a 7º, 12 e 16 do art. 66 do RICMS/2002 e, ainda, que este não seja empregado em atividade alheia a do estabelecimento, conforme Instrução Normativa DLT/SRE Nº 01/1998, observadas as demais regras para a respectiva apropriação.

Levando-se em consideração as informações trazidas pela Consulente, que os produtos por ela relacionados, apesar de participarem da linha principal de uma das fases de produção, **são desgastados** no processo produtivo, em prazo inferior a 12 (doze) meses, pode-se concluir, a princípio, que estes produtos, não atendem a característica própria de o produto intermediário ser consumido contínua, gradativa e progressivamente, na forma prevista no inciso II da Instrução Normativa SLT nº 01/1986.

Ademais, tais produtos, enquadrando-se no conceito de partes e peças de máquina, aparelho ou equipamento, tendo duração inferior a 12 (doze) meses, não poderão ser contabilizados como ativo imobilizado, logo, não cabe o creditamento do imposto nos termos das normas regulamentares acima citadas, prevalecendo, assim, a regra geral do inciso IV da Instrução Normativa SLT nº 01/1986.

Neste sentido, extrai-se da relação de produtos elencados pela Consulente, produtos expressamente declarados por esta como parte de uma estrutura de produção, que não se enquadrariam no conceito de produto intermediário: pedra/refratário/tampão/tijolo, distribuidor, manta/massa, areia/argila, tijolo refratário, tampão, concreto refratário, sede, placa, tubo longo, plug, bloco, inibidor e argamassa/argila.

Quanto aos demais produtos relacionados pela Consulente, observadas as demais normas acima citadas, também não se enquadrariam no conceito de produto intermediário, conforme anteriormente citado, caso sejam confirmadas suas funções como partes, não contabilizadas no ativo imobilizado, mesmo que integrem máquina, aparelho ou equipamento utilizados na linha principal de uma das fases de sua produção, fato que ocasionaria a vedação ao aproveitamento de imposto, a título de crédito, consoante ao inciso XVII do art. 70 do RICMS/2002.

Caso remanesçam dúvidas quanto ao enquadramento de determinado produto como matéria-prima, embalagem, produto intermediário ou partes e peças suscetíveis à apropriação de crédito, a Consulente poderá solicitar orientação junto à Delegacia Fiscal de sua circunscrição, repartição competente para a análise, no caso concreto, da possibilidade de creditamento do imposto destacado na aquisição.

2 - Tratando-se de bens que não integrarão o ativo imobilizado do contribuinte, no tocante ao diferimento previsto no item 41, alínea "a", da Parte I do Anexo II do RICMS/2002, sua aplicação se restringe às entradas, em decorrência de importação direta do exterior, de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem promovida por estabelecimento classificado nas CNAE relacionadas para emprego pelo próprio importador em processo de industrialização.

O diferimento de que trata a alínea "a" do citado item 41 será autorizado mediante regime especial concedido pelo Superintendente de Tributação, observado o disposto nos subitens 41.1 e 41.2 deste mesmo item.

Com supedâneo no referido subitem 41.1, por meio do Regime Especial nº 45.000002952-72, foi concedido o diferimento do pagamento do ICMS incidente sobre a entrada de mercadorias na qualidade de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, em decorrência de importação direta do exterior, para as operações subseqüentes praticadas pelo estabelecimento industrial da Consulente situada na cidade de Jeceaba/MG.

Note-se que os produtos relacionados pela Consulente não enquadrados no conceito de produtos intermediários, de acordo com o abordado anteriormente, não estão englobados pelo diferimento concedido no referido regime especial.

Vale acrescentar, ainda, que quanto ao cabimento do diferimento do imposto, de que trata a alínea "b" do

item 41 do Anexo II do RICMS/2002, na importação de produto que integrará o ativo imobilizado da Consulente, cabe a análise do titular da Delegacia Fiscal (DF) a que estiver circunscrito o estabelecimento do importador, conforme previsto no subitem 41.12 do mesmo Anexo, visto que dependente da verificação no caso concreto da utilização dada pelo contribuinte a determinado bem do ativo imobilizado, para fins de considera-lo alheio ou não à sua atividade operacional.

Na hipótese de a Consulente ter recolhido a menor o imposto, pela aplicação inadequada dos procedimentos acima indicados, poderá, mediante denúncia espontânea, procurar a repartição fazendária de sua circunscrição para recolher tributo não pago na época própria, observado o disposto no Capítulo XV do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/2008.

Por fim, se da solução dada à presente consulta resultar imposto a pagar, este poderá ser recolhido sem a incidência de penalidades, observando-se o prazo de 15 (quinze) dias contados da data em que a Consulente tiver ciência da resposta, desde que o prazo normal para seu pagamento tenha vencido posteriormente ao protocolo desta Consulta, observado o disposto no art. 42 do RPTA/2008.

DOT/DOLT/SUTRI/SEF, 16 de maio de 2018.

De todo o acima exposto, verifica-se que os produtos, objeto do estorno de créditos do imposto, relacionados nos itens 1 e 2 do lançamento, são materiais de uso e consumo do estabelecimento e, por conseguinte, sua aquisição pela Autuada no exercício de 2013 não gera crédito do imposto passível de apropriação na escrita fiscal do Contribuinte.

Corretas, portanto, as exigências fiscais de ICMS, Multa de Revalidação prevista no inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, do citado diploma legal.

Do ICMS referente à diferença entre as alíquotas interna e interestadual

Este item cuida de falta de recolhimento do imposto, no período de janeiro a dezembro de 2013, resultante da aplicação do percentual relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual pelas aquisições de mercadorias destinadas a uso e consumo e oriundas de outra unidade da Federação, nos termos do art. 6º, inciso II e art. 12, § 2º da Lei nº 6.763/75 e art. 42, § 1º do RICMS/02.

Exigências fiscais de ICMS e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Essa imputação fiscal encontra-se intimamente relacionada à imputação de apropriação indevida de créditos do imposto referente à aquisição de materiais de uso e

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

consumo do estabelecimento (itens 1 e 2 do Auto de Infração), ou seja, caracterizando-se o aproveitamento indevido, tendo em vista a caracterização da mercadoria como material de uso ou consumo do estabelecimento e constatando-se que a aquisição dessa mercadoria origina-se de contribuinte estabelecido em outra unidade da Federação, estará caracterizada a obrigação de recolher o tributo sobre a diferença entre as alíquotas interna e interestadual.

Dessa forma, o mérito desse item encontra-se apreciado no item antecedente.

A entrada, no período objeto do lançamento, ou seja, o exercício de 2013, em estabelecimento de contribuinte localizado neste estado, em decorrência de operação interestadual, de mercadoria destinada a uso, consumo ou ativo imobilizado e que não esteja vinculada à operação ou prestação subsequente, está sujeita à incidência do percentual relativo à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual, nos termos do disposto no § 1º do art. 42 do RICMS/02.

Essa obrigação resulta de expressa previsão constitucional (inciso VIII do § 2 do art. 155), tendo por escopo propiciar a repartição de receita entre as unidades da Federação de origem e de destino do produto, e impõe-se quando a mercadoria, destinada a contribuinte do ICMS, em operação interestadual, não estiver vinculada a posterior operação tributada pelo imposto.

Encontrava-se disciplinada, à época da ocorrência dos fatos geradores, no art. 5º, § 1º, item 6 c/c art. 6º, inciso II e art. 12, § 2º, todos da Lei nº 6.763/75, a seguir transcritos:

Art. 5º - (...)

§ 1º - o imposto incide sobre:

(...)

6) a entrada, em estabelecimento de contribuinte, de mercadoria oriunda de outra Unidade da Federação, destinada ao uso, consumo ou ativo permanente;

(...)

Art. 6º - ocorre o fato gerador do imposto:

(...)

II - na entrada no estabelecimento de contribuinte de mercadoria oriunda de outra Unidade da Federação, destinada a uso, consumo ou ativo permanente;

(...)

Art. 12

(...)

§ 2º na hipótese de operação ou prestação interestadual que tenha destinado mercadoria ou serviço a contribuinte domiciliado neste Estado, na condição de consumidor ou usuário final, fica este obrigado a recolher o imposto resultante da

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

aplicação da diferença entre a alíquota interna e a interestadual que houve incidido sobre aquela operação ou prestação.

Efeitos de 1º/07/2007 a 31/12/2015 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 14, II, ambos do Dec. nº 44.650, de 07/11/2007:

"§ 1º Fica o contribuinte mineiro, inclusive a microempresa e a empresa de pequeno porte, obrigado a recolher o imposto resultante da aplicação do percentual relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, observado o disposto no inciso XII do caput do art. 43 e no art. 84 deste Regulamento, na hipótese de:"

Efeitos de 15/12/2002 a 31/12/2015 - Redação original:

"I - entrada, em estabelecimento de contribuinte no Estado, em decorrência de operação interestadual, de mercadoria destinada a uso, consumo ou ativo permanente e de utilização do respectivo serviço de transporte; II - utilização, por contribuinte deste Estado, de serviço de transporte ou de serviço oneroso de comunicação cuja prestação, em ambos os casos, tenha-se iniciado em outra unidade da Federação e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequentes."

Após a ocorrência dos fatos geradores, objeto deste lançamento, houve alteração da legislação relativa à matéria, conforme relato que se segue.

O inciso VII do § 2º do art. 155 da Constituição da República de 1988 (CR/1988), com redação dada pela Emenda Constitucional nº 87/15, dispõe que, nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao estado de localização do destinatário, o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do estado destinatário e a alíquota interestadual.

O inciso VIII do referido § 2º, também na redação dada pela Emenda Constitucional nº 87/15, prescreve que a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, de que trata o citado inciso VII, será atribuída ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto e ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto.

O art. 99 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), incluído pela Emenda Constitucional nº 87/15, prevê que, no caso de operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS localizado em outro estado, o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual será partilhado entre os estados de origem e destino até 2018, conforme as proporções que especifica.

Vale ressaltar que tais regras foram reproduzidas no Convênio ICMS nº 93/15 e internalizadas em Minas Gerais por meio da Lei nº 21.781/15.

Note-se que as operações interestaduais que destinem mercadorias para consumidor final, contribuinte do ICMS, não foram alcançadas pelos procedimentos definidos no Convênio ICMS nº 93/15 e legislação correlata, devendo seguir as regras gerais definidas na legislação do imposto.

Assim, pode-se afirmar que contribuinte do imposto, relativamente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual, é o destinatário da mercadoria, bem ou serviço, em relação às operações ou prestações interestaduais destinadas a consumidor final, contribuinte do ICMS estabelecido neste estado, nos termos do inciso I do § 3º do art. 14 da Lei nº 6.763/75, acrescido pela Lei nº 21.781/15.

Assim, considerando-se que o lançamento se reporta à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada, nos termos do art. 144 do CTN e caracterizando-se os produtos como materiais de uso/consumo do estabelecimento, sendo oriundos de operações interestaduais, corretas as exigências de ICMS e Multa de Revalidação, capitulada no inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75.

Do aproveitamento indevido de créditos do imposto referente a operações de exportação não efetivadas

Este item cuida da imputação fiscal de aproveitamento indevido de créditos de ICMS provenientes de devoluções de mercadorias remetidas para formação de lotes de exportação, conforme demonstrado no Anexo 4, acarretando as exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI do citado diploma legal.

Encontram-se juntados, no Anexo 4.A, às fls. 45/57, os DANFES (documento auxiliar da nota fiscal eletrônica) relacionados à imputação fiscal ora sob análise.

Observa-se que o Contribuinte autuado emite nota fiscal de remessa para formação de lote para posterior exportação de mercadorias, sem destaque do ICMS, mencionando tratar-se de operação submetida à imunidade constitucional (não incidência prevista na legislação mineira).

Não tendo ocorrido a exportação, a Autuada emite nota fiscal de entrada das mercadorias, observando tratar-se de devolução total de determinada nota fiscal.

Nessa nota fiscal de entrada, a Autuada destaca ICMS no campo próprio, fazendo a apropriação desse valor a título de crédito, em sua escrituração fiscal.

É cediço que, nos termos do art. 62 do RICMS/02, o imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte, interestadual ou intermunicipal, ou de comunicação, com o montante cobrado nas anteriores, por este ou por outro estado.

Art. 62. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte, interestadual ou

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

intermunicipal, ou de comunicação com o montante cobrado nas anteriores, por este ou por outro Estado.

No caso em tela, reiterando, o contribuinte emite nota fiscal sem destaque do imposto, nas saídas de mercadorias destinadas ao exterior, por tratar-se de não incidência decorrente de norma constitucional.

Contudo, quando do retorno da mercadoria, que não cumpriu seu propósito de exportação, a Autuada emite nota fiscal de entrada com destaque do imposto e promovendo a apropriação desse valor como crédito do ICMS, em sua escrita fiscal.

Não há qualquer justificativa para que esse imposto, destacado nesses documentos fiscais, tenha sido “cobrado”, como previsto no dispositivo acima, ou seja, tenha sido recolhido aos cofres públicos, para gerar direto a crédito do imposto, de acordo com o princípio constitucional da não-cumulatividade do imposto.

Importante destacar que, em sede de Impugnação, a Autuada não faz qualquer abordagem em relação a essa acusação fiscal e nem apresenta qualquer comprovação do pagamento do ICMS destacado nos documentos fiscais.

Dessa forma, verificando-se que o procedimento da Autuada viola o princípio constitucional da não-cumulatividade, sendo descumprido o art. 62 do RICMS/02, corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista no inciso II do art. 55 do citado diploma legal.

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

(...)

XXVI - por apropriar crédito em desacordo com a legislação tributária, inclusive no caso de apropriação de crédito relativo à aquisição de mercadoria alcançada por redução da base de cálculo na entrada ou na operação subsequente, ressalvadas as hipóteses previstas nos incisos anteriores - 50% (cinquenta por cento) do valor do crédito indevidamente apropriado;

Art. 56. Nos casos previstos no inciso III do artigo 53, serão os seguintes os valores das multas:

(...)

II - havendo ação fiscal, a multa será de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, observadas as hipóteses de reduções previstas nos §§ 9º e 10 do art. 53.

Portanto, de todo o acima exposto, verifica-se que encontram-se plenamente caracterizadas as infringências à legislação, sendo, por conseguinte, legítimas as exigências fiscais constantes do lançamento.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Cumprе destacar, por fim, que não há que se falar em eventual caráter confiscatório e desproporcional em se tratando de multa regularmente prevista na legislação estadual, à qual se encontra o Conselho de Contribuintes adstrito em seu julgamento, a teor do art. 182 da mencionada Lei, *in verbis*:

Art. 182. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º do art. 146.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, quanto à prejudicial de mérito, pelo voto de qualidade, em não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário. Vencida a Conselheira Mariel Orsi Gameiro (Relatora), que a reconhecia e, 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 26/06/13. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Designada relatora a Conselheira Cindy Andrade Moraes (Revisora). Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Maria das Graças Lage de Oliveira e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Célio Lopes Kalume. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros vencidos.

Sala das Sessões, 24 de setembro de 2019.

Cindy Andrade Moraes
Relatora designada

Eduardo de Souza Assis
Presidente

D

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.371/19/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.001174103-98
Impugnação: 40.010147540-02 (Coob.)
Impugnante: Vallourec Soluções Tubulares do Brasil S.A. (Coob.)
IE: 001053240.00-70
Autuado: Vallourec Tubos do Brasil Ltda.
IE: 062000051.00-83
Proc. S. Passivo: Maria das Graças Lage de Oliveira/Outro(s)
Origem: DF/BH-3

Voto proferido pela Conselheira Mariel Orsi Gameiro, 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.

A controvérsia diz respeito à aplicabilidade do instituto da decadência tributária, em conformidade com os dispositivos do Código Tributário Nacional, os quais dispõem sobre o tema nos art. 150, § 4º e art. 173, inciso I.

Vale aqui contextualizar o início da arguição, com a previsão normativa constitucional que determina que a decadência deve ser disposta necessariamente em lei complementar, conforme art. 146:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

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

(...)

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

(...)

Nesse sentido, recepcionado como lei complementar no ordenamento jurídico brasileiro, o Código Tributário Nacional dispõe sobre duas regras de aplicação da decadência:

A primeira diz respeito à contagem do prazo de cinco anos, contados a partir da data do fato gerador do tributo – art. 150, § 4º, aplicável aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, em que o contribuinte declara e recolhe o valor que entender devido.

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 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 a homologação, será ele de 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.

A segunda regra diz respeito à contagem do prazo de cinco anos, contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado – art. 173, inciso I, aplicável aos tributos sujeitos ao lançamento de ofício.

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;

(...)

Tais regras serão aplicadas de acordo com a modalidade de lançamento do tributo, bem como de determinadas características relativas à cada instituto.

O lançamento por homologação é previsto na primeira regra e diz respeito à modalidade na qual o contribuinte auxilia ostensivamente o Fisco na atividade do lançamento, recolhendo o tributo, antes de qualquer providência da Administração, com base no montante valorativo que ele próprio mensura. A partir de tal providência antecipatória de pagamento, cabe à entidade impositora proceder à conferência da exatidão do volume recolhido, homologando, expressa ou tacitamente, o procedimento adotado.

Homologação expressa acontece quando a autoridade, por meio do conhecimento da atividade exercida pelo sujeito passivo, a homologa expressamente. Já a homologação tácita decorre do silêncio da autoridade administrativa diante do prazo previsto, seja de cinco anos ou outro disposto em lei (desde que inferior a este prazo).

Desse modo, ocorre lançamento por homologação tácita quando a autoridade administrativa não homologa expressamente a declaração feita pelo sujeito passivo. Isso porque a homologação tácita é uma forma de limitar o poder de tributar pelo Fisco pelo silêncio quanto às informações prestadas pelo contribuinte no decurso do prazo de cinco anos.

Vale destacar que o ICMS é um tributo sujeito à modalidade de lançamento por homologação.

E, nesse sentido, após exaustivos debates sobre a controvérsia que cinge entre a aplicação das regras de decadência aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, o Superior Tribunal de Justiça já firmou o seguinte entendimento: “no

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

caso dos tributos sujeitos a tal lançamento, desde que o contribuinte tenha praticado os atos pertinentes à constituição do crédito tributário, com o devido cumprimento das respectivas obrigações, a contagem do prazo decadencial aplicável deve ser orientada pelo artigo 150, parágrafo 4º, do Código Tributário Nacional”.

Ou seja, ainda que haja a atividade da Fiscalização de iniciar, por meio de Auto de Infração, a constituição de crédito tributário suplementar, tal ação não tem o condão de alterar a natureza jurídica original do lançamento para fins de aplicação da norma decadencial específica:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, E 173, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O PRAZO DECADENCIAL QÜINQUÊNAL PARA O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO (LANÇAMENTO DE OFÍCIO) CONTA-SE DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO EFETUADO, NOS CASOS EM QUE A LEI NÃO PREVÊ O PAGAMENTO ANTECIPADO DA EXAÇÃO OU QUANDO, A DESPEITO DA PREVISÃO LEGAL, O MESMO INOCORRE, SEM A CONSTATAÇÃO DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO DO CONTRIBUINTE, INEXISTINDO DECLARAÇÃO PRÉVIA DO DÉBITO (PRECEDENTES DA PRIMEIRA SEÇÃO: RESP 766.050/PR, REL. MINISTRO LUIZ FUX, JULGADO EM 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AGRG NOS ERESP 216.758/SP, REL. MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI, JULGADO EM 22.03.2006, DJ 10.04.2006; E ERESP 276.142/SP, REL. MINISTRO LUIZ FUX, JULGADO EM 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

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

TRIBUTÁRIO", 3ª ED., MAX LIMONAD, SÃO PAULO, 2004, PÁGS. 163/210).

3. O DIES A QUO DO PRAZO QÜINQÜENAL DA ALUDIDA REGRA DECADENCIAL REGE-SE PELO DISPOSTO NO ARTIGO 173, I, DO CTN, SENDO CERTO QUE O "PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO EFETUADO" CORRESPONDE, INILUDIVELMENTE, AO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE À OCORRÊNCIA DO FATO IMPONÍVEL, AINDA QUE SE TRATE DE TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, REVELANDO-SE INADMISSÍVEL A APLICAÇÃO CUMULATIVA/CONCORRENTE DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, E 173, DO CODEX TRIBUTÁRIO, ANTE A CONFIGURAÇÃO DE DESARRAZOADO PRAZO DECADENCIAL DECENAL (ALBERTO XAVIER, "DO LANÇAMENTO NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO", 3ª ED., ED. FORENSE, RIO DE JANEIRO, 2005, PÁGS. 91/104; LUCIANO AMARO, "DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO", 10ª ED., ED. SARAIVA, 2004, PÁGS. 396/400; E EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI, "DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO", 3ª ED., MAX LIMONAD, SÃO PAULO, 2004, PÁGS. 183/199). (...) 7. RECURSO ESPECIAL DESPROVIDO. ACÓRDÃO SUBMETIDO AO REGIME DO ARTIGO 543C, DO CPC, E DA RESOLUÇÃO STJ 08/2008. (DESTAQUES DO ORIGINAL).

Nesse sentido também já se manifestou o Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais:

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.

Portanto, não resta dúvida que o prazo decadencial contido no art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional será aplicado se cumpridas as obrigações tributárias pelo contribuinte.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No presente caso, a autuação versa sobre falta de recolhimento do ICMS, no período de janeiro a dezembro de 2013, em decorrência de:

1) apropriação indevida de créditos de ICMS referente à aquisição de materiais de uso e consumo do estabelecimento, constatada a partir de informações prestadas pelo Contribuinte em cumprimento à Intimação nº 01/2018, conforme detalhamento da planilha do Anexo 2;

2) apropriação indevida de créditos de ICMS referente à aquisição de mercadorias para uso ou consumo do estabelecimento, constatada por meio de análise pela Fiscalização da escrituração fiscal do Contribuinte e visita técnica realizada em 07/08/18 ao estabelecimento da Autuada, conforme demonstrado no Anexo 3;

3) falta de recolhimento do imposto resultante da aplicação do percentual relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual pelas aquisições de mercadorias destinadas a uso e consumo do estabelecimento e oriundas de outra unidade da Federação, nos termos do art. 6º, inciso II e art. 12, § 2º da Lei nº 6.763/75 e art. 42, § 1º do RICMS/02, conforme demonstrado nos Anexos 2 e 3;

4) aproveitamento indevido de créditos de ICMS provenientes de devoluções de mercadorias remetidas para formação de lotes de exportação, conforme demonstrado no Anexo 4.

É necessário aqui, além de tratar sobre a divergência relativa à contagem do prazo decadencial aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, o que é considerado como pagamento para firmar o entendimento esposado pelo Superior Tribunal de Justiça.

O Tribunal Superior em comento, decidiu sobre a questão da seguinte forma:

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 TRIBUTOS 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, 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.

(AGRG NOS ERESP 1199262/MG, REL. MINISTRO BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA SEÇÃO, JULGADO EM 26/10/2011, DJE 07/11/2011)

Enfim, conclui-se pelas afirmações expostas, que o creditamento, ainda que glosado pela Fiscalização, é considerado como pagamento, o que consequentemente atrai a aplicabilidade do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, configurando-se a decadência da presente exação tributária.

Sala das Sessões, 24 de setembro de 2019.

**Mariel Orsi Gameiro
Conselheira**

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	23.371/19/3 ^a	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.001174103-98	
Impugnação:	40.010147540-02 (Coob.)	
Impugnante:	Vallourec Soluções Tubulares do Brasil S.A. (Coob.) IE: 001053240.00-70	
Autuado:	Vallourec Tubos do Brasil Ltda. IE: 062000051.00-83	
Proc. S. Passivo:	Maria das Graças Lage de Oliveira/Outro(s)	
Origem:	DF/BH-3	

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 26/06/13, no que pertine à acusação fiscal de aproveitamento indevido de créditos de ICMS referentes à aquisições de materiais de uso e consumo e de devoluções de mercadorias remetidas para formação de lote de exportação, sem prejuízo da acusação fiscal de falta de recolhimento do imposto resultante da aplicação do percentual relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual pelas aquisições de materiais de uso e consumo do estabelecimento autuado, oriundos de outras UFs, no período de janeiro a dezembro de 2013.

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 nº 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 convalidação 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 notar 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, inciso 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.

Nesse sentido, calha trazer à baila jurisprudência do Colendo Superior Tribunal de Justiça, acerca da aplicação da regra do art. 173, inciso 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.

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.

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 APRECIÇÃO DE RECURSO, O ÓRGÃO JULGADOR INSISTE EM OMITIR PRONUNCIAMENTO SOBRE QUESTÃO QUE DEVERIA SER DECIDIDA, E NÃO FOI.

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.

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.

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.

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).

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.

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.

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.

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.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A PESSOA OBRIGADA ÀS PRESTAÇÕES QUE CONSTITUAM O SEU OBJETO" (ART. 122 DO CTN).

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

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) (GRIFOU-SE)

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 26/06/13, 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 º 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 tributo 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 TRIBUTOS 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, à 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, inexistente 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). (Destacou-se).

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 CONTRIBUENTES 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 26/06/13, deve levar em consideração o disposto no art. 150, § 4º do CTN.

Dessa 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 pelo contribuinte.

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 a 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 nessa 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.

Dessa 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 vênia, 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 26/06/13 (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, 24 de setembro de 2019.

Erick de Paula Carmo
Conselheiro