

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 5.333/20/CE Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000522026-30  
Recurso de Revisão: 40.060143768-60, 40.060143637-33  
Recorrente: 2ª Câmara de Julgamento  
Indústria de Alimentos Kodama Ltda  
IE: 062002980.00-63  
Recorrido: Indústria de Alimentos Kodama Ltda, Fazenda Pública Estadual  
Proc. S. Passivo: José Luis Ribeiro Brazuna/Outro(s)  
Origem: DF/Juiz de Fora

**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 05 (cinco) anos contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado. Aplicando-se esta regra ao caso dos autos, verifica-se que não se encontra decaído o direito da Fazenda Pública Estadual de constituir o crédito tributário, relativamente aos fatos geradores que ocorreram antes de 22/08/11. Reformada a decisão anterior.

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - DIFERIMENTO -** Constatado o aproveitamento indevido de crédito de ICMS referente a operações de entradas de mercadorias ao abrigo do diferimento. Infração caracterizada nos termos do art. 70, inciso XII do RICMS/02. Entretanto, devem ser excluídas as exigências relacionadas com as notas fiscais emitidas pelas empresas não industrializadoras das mercadorias. Exige-se ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada, capitulada no art. 55, inciso XXVI, todos da Lei nº 6.763/75. Reformada a decisão anterior.

Recurso de Revisão 40.060143637-33 conhecido e parcialmente provido à unanimidade. Recurso de Revisão 40.060143768-60 conhecido à unanimidade e parcialmente provido por maioria de votos.

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre o aproveitamento indevido de crédito de ICMS referente às operações com mercadorias (farinha de trigo), adquiridas de fabricantes, sujeitas ao diferimento do pagamento do imposto, acobertadas por notas fiscais com destaque indevido do imposto, nos exercícios de 2011 a 2015.

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada, capitulada no art. 55, inciso XXVI, da citada lei.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A 2ª Câmara de Julgamento, em decisão consubstanciada no Acórdão nº 21.380/17/2ª, julgou quanto à prejudicial de mérito, pelo voto de qualidade, em reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário em relação ao período anterior a 22/08/11. Vencidos, em parte, os Conselheiros Maria de Lourdes Medeiros (Relatora) e Marco Túlio da Silva, que não a reconheciam. No mérito, pelo voto de qualidade, quanto às exigências remanescentes, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para excluir as exigências referentes às notas fiscais da empresa Danúbio Indústria e Comércio Ltda. Vencidos, em parte, os Conselheiros Maria de Lourdes Medeiros (Relatora) e Marco Túlio da Silva, que o julgavam procedente. Designado relator o Conselheiro Marcelo Nogueira de Moraes (Revisor). Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. José Luis Ribeiro Brazuna e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Mariane Ribeiro Bueno.

Inconformada, a Recorrente/Autuada interpõe, tempestivamente e por seu representante legal, o Recurso de Revisão de fls. 386/398, requerendo, ao final, seu conhecimento e provimento.

Também, mediante declaração na decisão, a 2ª Câmara de Julgamento interpõe, de ofício, Recurso de Revisão.

Em sessão realizada em 04/08/17, a Câmara Especial, em preliminar à unanimidade, conhece dos Recursos de Revisão e, ainda, em preliminar, à unanimidade, converte o julgamento em diligência de fls. 516.

A Fiscalização manifesta-se às fls. 518/519.

Em sessão realizada em 06/04/18, a Câmara Especial, à unanimidade, reitera o pedido de diligência às fls. 526.

A Fiscalização novamente manifesta-se às fls. 528/535.

---

### **DECISÃO**

Superadas as condições de admissibilidade capituladas no art. 163, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08, uma vez que a decisão recorrida foi tomada pelo voto de qualidade, são cabíveis os Recursos de Revisão interpostos.

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

Registra-se que, no caso do Recurso de Revisão interposto de ofício pela Câmara, a decisão trata somente do reexame da matéria, cuja decisão foi contrária à Fazenda Pública Estadual, nos termos do parágrafo único do art. 180 da Lei nº 6.763/75.

Ressalta-se que parte dos fundamentos expostos no acórdão recorrido e também no voto vencido da Conselheira Maria de Lourdes Medeiros foram utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente acórdão, com adequações de estilo e acréscimos necessários.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Analisando-se o mérito dos Recursos de Revisão, verifica-se que ambos merecerem acolhida de parte das questões postuladas.

Nesse intento, merece especial atenção, a tese da Recorrente/Autuada relativa à condição de não industriais de alguns fornecedores das mercadorias, bem como a glosa dos créditos das operações realizados no período anterior a 21/12/13, em razão do comando do art. 37 da Lei nº 21.016/13. Em contrapartida, no Recurso da 2ª Câmara, insta observar a questão da decadência do direito da Fazenda Pública em constituir o crédito tributário.

Conforme relatado, a acusação fiscal é de aquisição de mercadoria (farinha de trigo), conforme documentos fiscais listados às fls. 14/31, nos quais há destaque indevido do ICMS, em face da imposição de diferimento prevista na legislação tributária.

A irregularidade em análise encontra-se demonstrada nas planilhas e documentos constantes às fls. 32/155 (listagem das notas fiscais de entrada com destaque indevido do imposto, cópias das notas fiscais de entrada de farinha de trigo – por amostragem e livros de Registros de Entradas, por amostragem).

Consta, ainda, às fls. 150/155 (Anexo 7.4) consultas dos dados cadastrais das empresas emitentes dos documentos fiscais contendo a indicação das atividades desenvolvidas pelas empresas (CNAE – Classificação Nacional de Atividades Econômicas).

É exigido então, o ICMS estornado, a Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e a Multa Isolada, capitulada no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

No que tange ao reconhecimento da decadência do direito da Fazenda Pública Estadual de formalizar o crédito tributário, em relação ao período anterior a 22/08/11, a decisão, da Câmara *a quo*, se finca no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional - CTN, por entender transcorrido o prazo de 5 (cinco) anos da ocorrência do fato gerador, posto que a Recorrente/Autuada foi intimada da lavratura do Auto de Infração em 22/08/16.

Todavia, verifica-se que no presente caso não houve pagamento integral do ICMS devido, tendo em vista o aproveitamento indevido de créditos do imposto destacado em notas fiscais, cujas operações sujeitam-se ao diferimento do imposto.

Não se pode dizer que a Recorrente/Autuada cumpriu com todas as suas obrigações acessórias, tanto assim que se exige a multa isolada exatamente pelo descumprimento de seu dever instrumental de apurar e informar corretamente ao Fisco o ICMS devido em cada período, já que aproveitou indevidamente de créditos do ICMS.

A vedação ao crédito encontra-se expressa no art. 70, inciso XII, do RICMS/02:

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

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

XII - a operação ou a prestação que ensejarem a entrada de mercadoria ou bem ou o recebimento de serviço forem realizadas com diferimento, salvo se o adquirente da mercadoria ou do bem ou destinatário do serviço debitarem-se, para pagamento em separado, do imposto devido na operação ou na prestação;

(...)

Portanto, a legislação só permite o aproveitamento de crédito corretamente destacado no documento fiscal. O crédito indevidamente destacado, relativo à operação que deveria estar alcançada por diferimento do ICMS, não pode ser aproveitado.

Ressalte-se que a norma ínsita no art. 14 do RICMS/02, ao determinar que o adquirente ou o destinatário da mercadoria não se debitará em separado pelo imposto diferido na operação anterior, traz vedação expressa ao abatimento do respectivo valor como crédito, nos seguintes termos:

Art. 14 - Ressalvado o disposto no artigo seguinte, o adquirente ou o destinatário da mercadoria ou do serviço não se debitarão em separado pelo imposto diferido na operação ou prestação anteriores, sendo-lhes vedado abater o respectivo valor como crédito.

Portanto, nesse caso, em que o recolhimento dos tributos sujeitos a lançamento por homologação ocorre em desconformidade com a legislação aplicável, procede-se ao lançamento de ofício (CTN, art. 149), para o qual a contagem do prazo decadencial de 5 (cinco) anos, nos termos do que dispõe o art. 173, inciso I do CTN, inicia-se no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que esse lançamento (de ofício) poderia ter sido realizado.

Destarte, reiterando, trata-se a situação em análise de lançamento de ofício, ao qual se aplica a contagem do prazo decadencial fixada pela norma ínsita no art. 173, inciso I do CTN, conforme segue:

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

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

(...)

Sobre o tema, decidiu o Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Agravo em Recurso Especial nº 76977 RS 2011/0191109-3, de 12/04/12:

TRIBUTÁRIO. CREDITAMENTO INDEVIDO DE ICMS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DA REGRA PREVISTA NO ART. 173, I, DO CTN. PRECEDENTES.

(...)

2. "NOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, QUANDO OCORRE O RECOLHIMENTO EM DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL, DEVE A AUTORIDADE FISCAL PROCEDER AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(CTN, ART. 149), INICIANDO-SE O PRAZO DECADENCIAL DE CINCO ANOS NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO FEITO (ART. 173, I, DO CTN).\" (RESP 973189/MG, REL. MIN. CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 04/09/2007, DJ 19/09/2007, P. 262). AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO. DECISÃO UNÂNIME.

(...)

(GRIFOU-SE).

Constata-se, pois, que não ocorreu a alegada decadência, uma vez que em relação aos fatos geradores ocorridos em 2011, o início da contagem do prazo decadencial deu-se em 01/01/12 e a Recorrente/Autuada foi intimada da lavratura do Auto de Infração em 22/08/16 (fls. 164).

Em relação ao mérito, propriamente dito, alega a Recorrente/Autuada, em apertada síntese, que aproveitou os créditos do imposto, pois havia destaque no documento fiscal, fato que comprova o repasse do ônus financeiro do tributo.

Que a 2ª Câmara tratou o diferimento do tributo como regra intransponível, independentemente de ter havido o destaque do ICMS nas notas fiscais recebidas pela Recorrente/Autuada, o que legitimaria os seus creditamentos, em razão do princípio da não cumulatividade do imposto.

Argui, em sede de Impugnação, que eventual erro por parte dos fornecedores no destaque do ICMS nas notas fiscais não justificaria a sua punição, mas sendo o destaque indevido do imposto erro de direito por parte do fornecedor, caberia a restituição do indébito, na forma do art. 165, inciso II, do CTN.

Aduz que o acórdão utiliza-se de dispositivos que não tratam da operação em pauta, de argumentos da manifestação fiscal para sustentar não ser a boa-fé passível de aplicação no caso em tela, uma vez que teria agido a Recorrente/Autuada em desconformidade com as normas aplicáveis. Entretanto, caso se parta da premissa que os dispositivos do RICMS invocados pela 2ª Câmara seriam aplicáveis ao caso, inevitavelmente se faz necessária a análise da boa-fé da Recorrente, uma vez que aquelas normas cuidam da prática dolosa por parte do adquirente de uma mercadoria, que se apropria de crédito do ICMS não destacado ou se apropria de valor maior que o destacado no documento fiscal.

Neste caso, deve considerar a orientação vinculante firmada pela jurisprudência do STJ que consagrou o direito ao crédito do ICMS pelo adquirente de mercadoria que age de boa-fé, mesmo na hipótese em que tivessem sido realizadas com diferimento expresso nas correspondentes notas fiscais.

Afirma que há que ao menos ser revisto a decisão, no que se refere aos créditos glosados pelas operações anteriores à 21/12/13, em razão do comando do art. 37 da Lei nº21.016/13, que teria promovido a sua convalidação expressa.

E ainda, naquilo em que a decisão reconheceu a parcial improcedência da autuação fiscal, deve ser mantido o v. acórdão, como no caso das aquisições de farinha junto à Danúbio Azul. Afirma que o critério utilizado pela Fiscalização ao autuar a Recorrente/Autuada, pelo CNAE do emitente da nota fiscal, evidencia a impropriedade

da acusação de que as operações estariam sujeitas ao diferimento do imposto, uma vez que aquela empresa é dedicada apenas à fabricação de produtos de panificação.

Nesse intento, requer diligência para confirmar a condição de fabricante ou não de farinha de trigo de cada um dos estabelecimentos emitentes das nota fiscais consideradas no Auto de Infração.

Contudo, as alegações da Recorrente/Autuada não elidem a totalidade da acusação fiscal, conforme se verá.

O diferimento ocorre quando o lançamento e o recolhimento do imposto incidente na operação com determinada mercadoria ou sobre a prestação de serviço forem transferidos para operação ou prestação posterior, nos termos do art. 7º do RICMS/02:

Art. 7º Ocorre o diferimento quando o lançamento e o recolhimento do imposto incidente na operação com determinada mercadoria ou sobre a prestação de serviço forem transferidos para operação ou prestação posterior.

§ 1º Observado o disposto no parágrafo seguinte, o diferimento aplica-se somente às operações e prestações internas, e, salvo disposição em contrário, quando previsto para operação com determinada mercadoria, alcança a prestação do serviço de transporte com ela relacionada.

§ 2º Excepcionalmente, mediante acordo celebrado entre as unidades da Federação envolvidas, o diferimento poderá aplicar-se às operações e prestações interestaduais.

(...)

Cumprе ressaltar que tal determinação não é opcional, mas sim, obrigatória, conforme disposto no art. 8º em sequência:

Art. 8º O imposto será diferido nas hipóteses relacionadas no Anexo II, podendo ser estendido a outras operações ou prestações, mediante regime especial concedido pelo Superintendente de Tributação.

Entre as hipóteses previstas no Anexo II, o item 45, Parte 1, trata especificamente das operações relativas às saídas de farinha de trigo:

Saída de farinha de trigo promovida pelo estabelecimento fabricante com destino a estabelecimento industrial.

Nesse sentido, nas operações em que há destaque do imposto no documento fiscal, mas a legislação estabelece que tais operações devam ocorrer sob o manto do instituto do diferimento, tal destaque e a consequente apropriação do crédito respectivo estarão infringindo a legislação, sujeitando os infratores às penalidades cabíveis.

Vale lembrar que a aplicação do diferimento contido na legislação não é uma opção do contribuinte, mas sim, uma imposição legal para aquela situação, a qual sempre deverá ser observada pelos envolvidos na operação.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A vedação ao crédito encontra-se expressa no art. 70, inciso XII, do RICMS/02, como alhures em recorte demonstrado, acresça-se, ainda, o disposto no § 1º do art. 30 da Lei nº 6.763/75:

Art. 30

(...)

§ 1º Sendo o imposto destacado a maior no documento fiscal, o valor do crédito não compreenderá o correspondente ao excesso.

(...)

E o art. 68 do RICMS/02 determina:

Art. 68. O crédito corresponderá ao montante do imposto corretamente cobrado e destacado no documento fiscal relativo à operação ou à prestação.

Como anteriormente disposto, também a norma do art. 14 do RICMS/02, ao determinar que o adquirente ou o destinatário da mercadoria não se debitará em separado pelo imposto diferido na operação anterior, traz vedação expressa ao abatimento do respectivo valor como crédito.

Portanto, a legislação só permite o aproveitamento de crédito corretamente destacado no documento fiscal. O crédito indevidamente destacado, relativo a operação que deveria estar alcançada por diferimento do ICMS, não pode ser aproveitado, razão pela qual afasta-se o argumento da Recorrente/Autuada de que agiu corretamente no caso em exame.

Verifica-se, portanto, que a glosa dos créditos do imposto em exame deu-se de acordo com as disposições legais previstas na legislação tributária mineira, às quais este Conselho de Contribuintes encontra-se adstrito em seu julgamento, a teor do art. 110, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08 (art. 182, inciso I, da Lei nº 6.763/75), que assim determina:

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

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

(...)

A alegação de que o enquadramento dos seus fornecedores como fabricantes de farinha de trigo é duvidoso, tanto no recurso, quanto em sede de impugnação, gerou o reparo prolatado na decisão da Câmara *a quo*, e não necessita reparo.

Assim, no que diz respeito a fornecedora Danúbio Indústria e Comércio Ltda, conforme documento de fls. 155, consta que a empresa exerce a atividade de

fabricação de produtos de panificação (CNAE-F 1091-1/01), ou seja, não consta moagem de trigo.

Outro ponto que merece destaque é que, dentre os documentos que compõe os autos, especialmente as notas fiscais que foram juntadas somente por amostragem, não há nenhuma nota fiscal referente a fornecedora Danúbio Indústria e Comércio LTDA, com o que, não ficou comprovado que tenha fornecido trigo à Recorrente/Autuada.

Desta feita, diante da inexistência de provas, é imprescindível aplicar interpretação mais favorável ao contribuinte, mantendo-se a exclusão das exigências referentes a fornecedora Danúbio Indústria e Comércio Ltda, na forma da decisão recorrida de ofício pela 2ª Câmara.

A mesma indagação, gerou duas medidas exaradas por essa Câmara, conforme relatado.

A primeira às fls. 516, foi exarada diligência, para que a Fiscalização informasse se nos endereços dos estabelecimentos remetentes das mercadorias relacionadas nos documentos fiscais de fls. 34/92, efetivamente ocorria a fabricação de farinha de trigo.

Em resposta, a Fiscalização reavaliou todos os procedimentos adotados na constituição do crédito tributário, reiterando os termos das suas manifestações anteriores. Em apertada síntese, ratificou suas convicções quanto à caracterização dos fornecedores exercerem a atividade industrial com base nos CFOPs dos documentos autuados e nas condições da comercialização dos produtos.

Insatisfeita com o resultado e, entrevendo ainda não extirpada a dúvida sobre a condição de industrializadores da farinha de trigo dos fornecedores, a Câmara decidiu retornar os autos em diligência, fls. 526, para que a Fiscalização retomasse a pesquisa, visitando *in loco* se fosse o caso, mas que afirmasse o exercício ou não da atividade industrial nos estabelecimentos.

Em diligente trabalho, dessa feita, o Fisco retornou aos autos informando que no AI foram envolvidas cinco empresas e que, em resumo, a situação de cada empresa seria a seguinte:

1) Moinho Sete Irmãos – realizada diligência pela DF/Uberlândia dando conta de que está em funcionamento e sempre foi indústria de moagem de trigo com fabricação de farinha de trigo;

2) Belarina Alimentos – foi baixada em março de 2018 e analisada a situação da documentação fiscal não foi encontrada a aquisição de trigo *in natura* pelo estabelecimento, concluindo que não exercia a atividade industrial, demonstrativos às fls. 532;

3) Bunge Alimentos – verificado pelo Fisco e ainda declarado pela empresa o exercício da atividade industrial no estabelecimento;

4) Danúbio Ind. E Com. – não adentra aos dados da empresa, afirma às fls. 529: “Retirada da apuração por decisão do CCMG – fls. 383”;



5) Cereales Alimentos – a Delegacia Fiscal da circunscrição do estabelecimento teria informado que a empresa nunca funcionou no endereço inscrito, pertencente a um escritório de contabilidade. Entretanto, constatou a existência do AI 01.000433343.08, cobrança do crédito presumido utilizado em razão do não exercício da industrialização do trigo pelo estabelecimento sem existência no local da inscrição estadual, concluindo não ser industrial.

Diante dessas informações, considerando que o diferimento do ICMS disposto no item 45 do Anexo II do RICMS/02, que serviu de base para a autuação, se aplica à *saída de farinha de trigo promovida pelo estabelecimento fabricante com destino a estabelecimento industrial*, devem ser excluídas as exigências relacionadas com os remetentes que não exerciam a atividade de industrialização da farinha de trigo no período autuado.

Outro ponto merecedor de destacada análise, é a solicitação de revisão da decisão recorrida no que se refere aos estornos relativos ao período anterior a 21/12/13, uma vez que o art. 37 da Lei nº 21.016/13, teria convalidado a (...) *apropriação indevida de créditos do ICMS decorrente da não aplicação do diferimento em operação interna de aquisição de matéria-prima ou de produto intermediário* (...) conforme condições estabelecidas em regulamento.

Por óbvio, haveria parcela outra a ser decotada nas exigências do lançamento em razão do acima exposto em comparação com o período autuado, compreendido entre os exercícios de 2011 a 2015, portanto, com significativo interregno abrangido pela citada norma.

Na regulamentação da norma, levada a efeito no art. 3º do Decreto nº 46.380/13, foi imposta no inciso II do § 1º do citado artigo, como condição para a convalidação, a *renúncia ao direito à restituição do imposto indevidamente destacado no documento fiscal pelo contribuinte que promoveu a saída das mercadorias*, e ainda, nos incisos I e II do § 2º do mesmo dispositivo, obrigações a cumprir até fevereiro e até junho de 2014, respectivamente.

Portanto, careceria de indagar da Recorrente/Autuada, mediante medida exarada pela Câmara, o atendimento, em tempo hábil, do disposto nos incisos I e II do § 2º do art. 3º do Decreto nº 46.380/13.

Contudo, foi afirmado pelo Patrono da Recorrente/Autuada, durante sua defesa oral na sessão de julgamento dessa Câmara Especial, que não haviam cumprido as disposições inerentes à convalidação do creditamento indevido disposto nas normas acima enumeradas, uma vez não considerarem à época, a ocorrência de qualquer vínculo com o disposto na regra em questão, e, assim sendo, não se encontram habilitados a usufruir do benefício por inobservância dos preceitos condicionantes.

No tocante às demais alegações defensórias pertinentes, tanto na Impugnação quanto no Recurso, vale destacar os seguintes excertos da manifestação fiscal:

A afirmativa da impugnante de que o simples destaque nas notas fiscais comprovaria o repasse do ônus e que autorizaria o creditamento não pode encontrar

guarida, visto que não há em nenhum momento comprovação de que os remetentes suportaram e recolheram tais tributos. Em verdade podemos afirmar que o maior fornecedor de farinha de trigo no período apurado, qual seja, 2011 a 2015, jamais recolheu qualquer valor de ICMS para os cofres do Estado, visto que trabalhava com um único produto, para o qual existe a regra impositiva do diferimento, qual seja a farinha de trigo e que neste ano de 2016 teve sua inscrição estadual suspensa por inexistência do estabelecimento no local de inscrição. Tal fato coloca por terra a afirmativa da autuada, de que o simples destaque na nota garante o ônus e por consequência o creditamento.

Quanto ao fato de ser a autuada adquirente de boa-fé, não se enquadra no caso em tela. Não se discute no auto de infração a intenção do fornecedor ou da impugnante, mas sim a afronta à legislação mineira. Destacamos que desde 2012 há duas consultas de contribuinte, que são de conhecimento público, anexadas ao auto de infração, que tratam do caso da farinha de trigo em operação interna, quando for adquirida pelo industrial junto ao fornecedor fabricante, ainda que o fornecedor faça o destaque nas notas fiscais. A resposta é límpida e esclarecedora e não deixa margem a dúvidas. A seguir copiamos parte da resposta da consulta de contribuinte do ano de 2012.

Consulta Contribuinte nº 069/2012

“...Dessa forma, nos casos em que haja previsão de diferimento para a operação, o destaque do imposto, que porventura o remetente venha a fazer na nota fiscal, é indevido, não cabendo à Consulente utilizá-lo como crédito de ICMS. (grifamos)

Cumpre esclarecer que o diferimento é uma técnica impositiva de tributação, a qual o RICMS/02 não concede ao contribuinte margem de opção pela renúncia a sua utilização.

Sendo assim, considerando a previsão de diferimento para as saídas de farinha de trigo do fabricante com destino a estabelecimento industrial, ainda que o imposto relativo a esta operação esteja destacado no documento fiscal, a Consulente não poderá lançar este imposto como crédito, em atendimento à vedação disposta no inciso XII do art. 70 do RICMS/02. (grifamos) Como pode-se ver não é caso de analogia

mas sim de perfeito enquadramento daquela a este auto de infração. Não pode, portanto, a autuada tentar se desvencilhar de suas obrigações, alegando boa-fé ou desconhecimento da legislação.

(...)

Passamos a alegação de que apesar das consultas anexadas, de números 069/2012 e 121/2014, que há outra, de número 222/2012, autorizando o aproveitamento de crédito. As alegações mais uma vez não têm fundamento algum. Basta ler o cabeçalho da referida consulta para se verificar que a mesma não guarda correlação com aquelas anexadas ao auto de infração. A citada consulta refere-se as saídas de fabricante para um Atacadista, fugindo completamente do fato abordado na autuação e na legislação aplicada ao caso. Em nosso caso específico, trata-se de saídas do fabricante para o Industrial mineiro. Dito isto, não há muito a se combater, visto a flagrante divergência entre as consultas. A autuada parece querer demonstrar uma complexidade que não existe. Repisamos que as consultas são muito anteriores ao auto, são esclarecedoras e não deixam margem para dúvidas.

(...)

Deste modo, corretas as exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

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

(...)

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

(...)

(Grifou-se).

Diferentemente da alegação da Defesa, em sede de impugnação, a penalidade isolada é aplicável ao caso dos autos, conforme se infere da ressalva expressa no dispositivo legal acima reproduzido, uma vez que não há penalidade específica, na Lei nº 6.763/75 para a irregularidade de aproveitamento indevido de crédito do imposto em razão do diferimento.

Por fim, não se encontra materializada nos presentes autos hipótese de aplicação do disposto no art. 112 do CTN.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em conhecer dos Recursos de Revisão. No mérito, quanto ao Recurso nº 40.060143637-33 - Industria de Alimentos Kodama Ltda, à unanimidade, em lhe dar provimento parcial para excluir as exigências relacionadas às notas fiscais emitidas pelas empresas não industrializadoras das mercadorias. Quanto ao Recurso nº 40.060143768-60 - 2ª Câmara de Julgamento, por maioria de votos, em lhe dar provimento parcial para restabelecer as exigências excluídas em razão da decadência. Vencidos, em parte, os Conselheiros Marcelo Nogueira de Moraes (Revisor) e Alexandra Codo Ferreira de Azevedo, que lhe negavam provimento. Pela Recorrente, sustentou oralmente o Dr. José Luis Ribeiro Brazuna e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Edrise Campos. Participaram do julgamento, além dos signatários e dos Conselheiros vencidos, os Conselheiros Carlos Alberto Moreira Alves e Cindy Andrade Moraes.

**Sala das Sessões, 18 de setembro de 2020.**

**Eduardo de Souza Assis**  
**Relator**

**Geraldo da Silva Datas**  
**Presidente**

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

---

Acórdão: 5.333/20/CE Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000522026-30  
Recurso de Revisão: 40.060143768-60, 40.060143637-33  
Recorrente: 2ª Câmara de Julgamento  
Indústria de Alimentos Kodama Ltda  
IE: 062002980.00-63  
Recorrido: Indústria de Alimentos Kodama Ltda, Fazenda Pública Estadual  
Proc. S. Passivo: José Luis Ribeiro Brazuna/Outro(s)  
Origem: DF/Juiz de Fora - 1

---

Voto proferido pelo Conselheiro Marcelo Nogueira de Moraes, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CCMG.

A autuação versa sobre o aproveitamento indevido de crédito de ICMS referente às operações com mercadorias (farinha de trigo), adquiridas de fabricantes, sujeitas ao diferimento do pagamento do imposto, acobertadas por notas fiscais com destaque indevido do imposto, nos exercícios de 2011 a 2015.

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da citada lei.

A 2ª Câmara de Julgamento, em decisão consubstanciada no Acórdão nº 21.380/17/2ª, julgou quanto à prejudicial de mérito, pelo voto de qualidade, em reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário em relação ao período anterior a 22/08/11. Vencidos, em parte, os Conselheiros Maria de Lourdes Medeiros (Relatora) e Marco Túlio da Silva, que não a reconheciam. No mérito, pelo voto de qualidade, quanto às exigências remanescentes, julgou parcialmente procedente o lançamento, para excluir as exigências referentes às notas fiscais da empresa Danúbio Indústria e Comércio Ltda. Vencidos, em parte, os Conselheiros Maria de Lourdes Medeiros (Relatora) e Marco Túlio da Silva, que o julgavam procedente. Designado relator o Conselheiro Marcelo Nogueira de Moraes (Revisor). Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. José Luis Ribeiro Brazuna e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Mariane Ribeiro Bueno.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre do reconhecimento da decadência, nos termos da decisão proferida pela 2ª Câmara de Julgamento, parte na qual acompanho na presente oportunidade, conforme passo a expor.

A Autuada sustenta que o direito de a Fiscalização lavrar o presente termo haveria decaído parcialmente, especificamente no que diz respeito aos fatos geradores

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

que ocorreram antes de 22/08/11, por já ter transcorrido o prazo de 5 (cinco) anos, com fulcro no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional (CTN).

No que concerne à decadência, é ressabido que a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, em seu art. 146, determina expressamente que cabe a Lei Complementar estabelecer as normas gerais em matéria de legislação tributária, inclusive a decadência:

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.

O CTN, lei complementar competente para estabelecer as normas atinentes à decadência tributária, prevê expressamente que, para os tributos sujeito a lançamento por homologação, se a lei não fixar o prazo para homologação do lançamento, essa ocorrerá em cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador:

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.

Neste sentido, o Egrégio Superior Tribunal de Justiça, pacificou seu entendimento segundo o qual, quando o tributo for sujeito à homologação e o contribuinte tenha realizado recolhimento a menor, deve se aplicar o disposto no art. 150 § 4º do CTN:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A HOMOLOGAÇÃO. PAGAMENTO A MENOR. DECADÊNCIA. PRAZO. QUINQUENAL. TERMO A QUO. INCIDÊNCIA DO ART. 150, § 4º, DO CTN. LANÇAMENTO. AUTO DE INFRAÇÃO. REVISÃO. PRAZO DE DECADÊNCIA. ART. 149, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CTN.

1. AO CONTRÁRIO DO DEFENDIDO PELO ORA AGRAVANTE O PROVIMENTO DO RECURSO ESPECIAL DO AGRAVADO NÃO ENSEJOU A ANÁLISE DO CONTEÚDO FÁTICO DOS AUTOS, MAS TÃO SIMPLEMENTE A INTERPRETAÇÃO DOS FUNDAMENTOS ACÓRDÃO RECORRIDO.

2. ESTA CORTE ENTENDE QUE, NOS TERMOS DOS ART. 145, III, E 149, VIII, E PARÁGRAFO ÚNICO, AMBOS DO CTN, A REVISÃO DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO É PERFEITAMENTE POSSÍVEL DESDE QUE REALIZADA DENTRO DO PRAZO DECADENCIAL.

3. O LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO FOI EFETIVADO POR MEIO DE AUTO DE INFRAÇÃO EM 25/2/2003, OCORRENDO TERMO DE REVISÃO DO REFERIDO AUTO EM 20/12/2004, CUJOS FATOS GERADORES SE DERAM NOS ANOS DE 01/1999 A 12/1999.

4. O PRAZO DECADENCIAL PARA A REVISÃO DO LANÇAMENTO É O MESMO PARA O LANÇAMENTO REVISADO; NO PRESENTE CASO, POR SE TRATAR DE TRIBUTO COM LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO E HAVENDO PAGAMENTO A MENOR, APLICA-SE A REGRA PREVISTA NO ART. 150, § 4º, DO CTN, OU SEJA, CINCO ANOS CONTADOS DO FATO GERADOR.

5. FOI EXTRAPOLADO O PRAZO DECADENCIAL DOS DÉBITOS REFERENTES DE 01/1999 A 11/1999, JÁ QUE O TERMO DE REVISÃO DEU-SE EM 20/12/2004. AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO. (AGRg NO ARESP 397178 / ESAGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL 2013/0315568-6. DATA DO JULGAMENTO 11/02/2014. DATA DA PUBLICAÇÃO/FONTE DJE 20/02/2014)

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PAGAMENTO PARCIAL. TERMO INICIAL. FATO GERADOR. ART. 150, § 4º, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE DE CUMULAÇÃO COM O ART. 173, I, DO CTN. ORIENTAÇÃO CONFIRMADA EM RECURSO REPETITIVO. RECURSO MANIFESTAMENTE DESCABIDO. MULTA.

1. NA HIPÓTESE DE TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, QUANDO O CONTRIBUINTE CONSTITUI O CRÉDITO, MAS EFETUA PAGAMENTO PARCIAL, SEM CONSTATAÇÃO DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO, O TERMO INICIAL DA DECADÊNCIA É O MOMENTO DO FATO GERADOR. APLICA-SE EXCLUSIVAMENTE O ART. 150, § 4º, DO CTN, SEM A POSSIBILIDADE DE CUMULAÇÃO COM O ART. 173, I, DO MESMO DIPLOMA (RESP 973.733/SC, REL. MINISTRO LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, DJE 18/9/2009, SUBMETIDO AO REGIME DO ART. 543-C DO CPC).

2. IN CASU, OS FATOS GERADORES DIZEM RESPEITO AOS MESES DE JULHO A NOVEMBRO DE 1998, E A CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO PELO FISCO OCORREU APENAS EM DEZEMBRO DE 2003, APÓS O TRANSCURSO DO PRAZO QUINQUENAL (FL. 480). ACRESCENTE-SE QUE O TRIBUNAL A QUO CONSTATOU A EXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO A MENOR, O QUE ATRAI A REGRA DO ART. 150, § 4º, DO CTN (FL. 479).

3. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO. MULTA FIXADA EM 10% DO VALOR ATUALIZADO DA CAUSA. (AGRg NO ARESP 200933 / SC AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ESPECIAL 2012/0145358-3.DATA DO JULGAMENTO  
20/09/2012. DATA DA PUBLICAÇÃO/FONTE DJE 10/10/2012).

Por todo o exposto, conclui-se que o direito do Fisco de realizar o lançamento de tributos sujeitos a homologação, desde que tenha ocorrido recolhimento a menor e respectiva entrega das obrigações acessórias, é de cinco anos a contar do fato gerador, nos termos do art. 150 § 4º do CTN.

No caso em tela, a autuação versa sobre o aproveitamento indevido de crédito de ICMS referente às operações com mercadorias (farinha de trigo), adquiridas de fabricantes, sujeitas ao diferimento do pagamento do imposto, acobertadas por notas fiscais com destaque indevido do imposto, nos exercícios de 2011 a 2015, situação na qual o estado de Minas Gerais teria cinco anos a partir da efetiva ocorrência do fato gerador, para efetivar o lançamento do tributo devido.

É importante destacar que a Autuada cumpriu com todas as suas obrigações acessórias conforme dispõe a legislação vigente, com o que, o estado teve pleno conhecimento da ocorrência dos fatos geradores, inclusive o aproveitamento do crédito que gerou o recolhimento a menor.

Desta feita, nos termos da decisão proferida pela 2ª Câmara de Julgamento, tendo em vista a data em que a Autuada fora intimada do lançamento, 22/08/16, resta comprovado que parte do direito do Fisco de constituir o crédito tributário decaiu, uma vez que ultrapassou os 5 (cinco) anos estabelecidos na legislação de regência, especificamente no que tange aos créditos atinentes aos fatos geradores que ocorreram antes de 22/08/11.

Por todo o exposto, nego provimento ao Recurso nº 40.060143768-60 - 2ª Câmara de Julgamento, tendo em vista que restou comprovado que parte do direito do Fisco de constituir o crédito tributário decaiu, uma vez que ultrapassou os 5 (cinco) anos estabelecidos na legislação de regência, especificamente no que tange aos créditos atinentes aos fatos geradores que ocorreram antes de 22/08/11.

**Sala das Sessões, 18 de setembro de 2020.**

**Marcelo Nogueira de Moraes**  
**Conselheiro**