

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.906/12/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000172625-59
Impugnação: 40.010131655-42
Impugnante: Companhia de Bebidas das Américas - AMBEV
IE: 740358740.00-44
Proc. S. Passivo: Luiz Gustavo Antônio Silva Bichara/Outro(s)
Origem: DF/Contagem

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - BEM ALHEIO À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO - ATIVO PERMANENTE E MATERIAL DE USO E CONSUMO. Acusação fiscal de aproveitamento indevido de créditos de ICMS provenientes de aquisições de materiais destinados ao uso ou consumo e de bens destinados ao ativo permanente alheio à atividade do estabelecimento, portanto, em desacordo ao previsto no art. 20, §1º e art. 33, inciso I, ambos da LC nº 87/96 c/c o art. 29, §4º, item 4 “d” e art. 31, inciso III da Lei nº 6763/75, art. 70, incisos III e XIII do RICMS/02, bem como no art. 1º, inciso II, “c” da IN 01/98, que vedam a apropriação de tais créditos. Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista na Lei nº 6.763/75, art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no inciso XXVI, art. 55 da mesma lei, majorada em 50% (cinquenta por cento), em razão de reincidência constatada. Crédito tributário reformulado pela Fiscalização.

ALÍQUOTA DE ICMS - DIFERENCIAL - MATERIAL DE USO E CONSUMO – ATIVO PERMANENTE - OPERAÇÃO INTERESTADUAL. 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 interestaduais de mercadorias destinadas a uso e consumo/ativo permanente, nos termos do art. 6º, inciso II e art. 12, § 2º da Lei nº 6.763/75 e art. 42, § 1º do RICMS/02. Corretas as exigências fiscais de ICMS e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75. Crédito tributário reformulado pela Fiscalização.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS, no período de janeiro de 2007 a junho de 2009, em razão das seguintes irregularidades:

I) aproveitamento indevido de créditos de ICMS referentes a aquisições de materiais de uso e consumo;

II) aproveitamento indevido de créditos de ICMS de bens alheios à atividade do estabelecimento;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

III) falta de recolhimento do ICMS referente ao diferencial de alíquota das aquisições de material de uso/consumo e ativo permanente escriturados e também com relação aos materiais, cujos créditos, ora estão sendo estornados no lançamento em análise.

Exige-se o ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI do mesmo diploma legal, majorada em 50% (cinquenta por cento), a partir de dezembro de 2008, em razão de reincidência constatada.

O PTA encontra-se instruído com o Auto de Início de Ação Fiscal (fls. 02/03), o Auto de Infração (fls. 04/05) e Demonstrativo de Correção Monetária e Multas - DCMM (fls. 06/10), acompanhados pelos demais documentos que embasam a autuação.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 3382/3391, pedindo pela improcedência do lançamento.

Acatando parcialmente as alegações da Impugnante, a Fiscalização reformula o crédito tributário, conforme Termo de Reformulação de fls. 3527.

Procedeu-se à abertura de vista dos autos à Impugnante (fls. 3528/3529), que se manifestou às fls. 3530/3531, ratificando a impugnação anteriormente apresentada.

A Fiscalização, em manifestação de fls. 3536/3544, refuta as alegações da defesa, pedindo pela procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 3548/3559, opina pela procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário de fls. 3527.

DECISÃO

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

Conforme já relatado, a autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS, no período de janeiro de 2007 a junho de 2009, em razão do aproveitamento indevido de créditos de ICMS referentes a aquisições de materiais de uso e consumo e de bens alheios à atividade do estabelecimento, bem como da falta de recolhimento do ICMS referente ao diferencial de alíquota das aquisições de material de uso e consumo e ativo permanente.

Inicialmente, cabe destacar que não há que se falar em decadência ao direito de lançar, relativamente aos fatos geradores ocorridos entre 01/01/07 a 26/02/07, como quer a Impugnante, uma vez que constitui regra geral a aplicação, ao lançamento de ofício, da contagem de prazo fixada no art. 173, inciso I do CTN.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Destaque-se que este Conselho tem decidido reiteradamente que a decadência é regida pelo art. 173, inciso I do CTN, donde o prazo de 5 (cinco) anos conta-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme Acórdãos nºs 3.742/11/CE, 3.709/11/CE, 3.907/12/CE, 20.425/11/1ª, 20.637/11/1ª e 19.626/10/3ª, dentre outros.

Dessa forma, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo ao exercício 2007, somente irá expirar em 31/12/12, conforme disposto no inciso I do mencionado art. 173, não ocorrendo a decadência relativamente ao crédito tributário exigido, uma vez que a Autuada foi regularmente intimada da lavratura do Auto de Infração em 27/02/12 (fls. 3381).

Do aproveitamento indevido dos créditos de ICMS

A glosa dos créditos efetuada pela Fiscalização se refere aos produtos listados nos Anexos 1 (materiais de uso e consumo, após a reformulação do crédito tributário – fls. 3444/3474) e 2 (bens alheios – fls. 49/53).

Não foi efetuada a recomposição da conta gráfica devido a débitos sucessivos no período autuado, conforme documentos de fls. 1530/1533.

Verifica-se que a Fiscalização estornou os créditos de ICMS referentes a entradas de materiais classificados como uso/consumo, utilizados para *merchandising*, tais como: faixa Antartica; bando Pepsi/guaraná/H2OH; régua guaraná/caracu/Skol/Brahma; bolachas Antartica; porta cerveja Brahma; barraca de eventos; faixa Brahma/Skol; mini banner H2OH; caixa térmica; adesivos H2OH; copos Brahma; moldura Bohemia; lousa; balde de gelo Bohemia; avental Bohemia; ombrellone Bohemia; testeira Antartica; etc., listados às fls. 3444/3474 (após reformulação do crédito tributário)

Da mesma forma, foram estornados os créditos de ICMS dos seguintes bens classificados como alheios à atividade do estabelecimento: conjuntos de mesa; rack; cooler; refrigerador, listados às fls. 49/53.

Importante ressaltar que consta no Relatório Fiscal (fls. 15), que todos os bens/materiais de *merchandising*, cujos créditos foram estornados, são utilizados fora do estabelecimento da Autuada.

O aproveitamento de créditos do ICMS estabelecido no art. 155, § 2º, inciso XII, alínea "c" da Constituição Federal, encontra-se disciplinado, como regra geral, no art. 20 da Lei Complementar nº 87/96, que assim determina:

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

§ 1º Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.

§ 2º Salvo prova em contrário, presumem-se alheios à atividade do estabelecimento os veículos de transporte pessoal.

§ 3º É vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita:

I - para integração ou consumo em processo de industrialização ou produção rural, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto se tratar-se de saída para o exterior;

II - para comercialização ou prestação de serviço, quando a saída ou a prestação subsequente não forem tributadas ou estiverem isentas do imposto, exceto as destinadas ao exterior.

§ 4º Deliberação dos Estados, na forma do art. 28, poderá dispor que não se aplique, no todo ou em parte, a vedação prevista no parágrafo anterior.

§ 5º Para efeito do disposto no caput deste artigo, relativamente aos créditos decorrentes de entrada de mercadorias no estabelecimento destinadas ao ativo permanente, deverá ser observado:

(...)

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

I - somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2020; (Redação dada pela LCP nº 138, de 2010). (Grifou-se)

Assim, como pode ser visto na legislação complementar acima transcrita, é vedada a utilização do crédito do ICMS referente a bens alheios à atividade do estabelecimento.

Quanto aos materiais de uso e consumo, prevê o art. 33, inciso I, com a redação dada pelo art. 1º da LC nº 138/10, que somente darão direito a crédito, as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento, cujas entradas ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 2020.

Na esteira da Lei Complementar nº 87/96, o Estado de Minas Gerais disciplinou o aproveitamento de créditos de ICMS, estabelecendo, no que interessa ao caso em tela, nos arts. 29, § 5º, item 4, “d” e 31, inciso III, ambos da Lei nº 6.763/75, as hipóteses em que não será aproveitado o crédito, a saber:

Art. 29 - O valor devido a título de imposto resultará da diferença a maior entre o imposto referente à mercadoria saída e ao serviço de transporte ou de comunicação prestado e o imposto

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

cobrado relativamente à entrada, real ou simbólica, de mercadoria, inclusive energia elétrica, ou bem para uso, consumo ou ativo imobilizado, e o recebimento de serviço de transporte ou de comunicação, no respectivo estabelecimento.

§ 5º Para o efeito de aplicação deste artigo, será observado o seguinte:

(...)

4. darão direito a crédito:

(...)

d) a entrada, a partir da data estabelecida em lei complementar federal, de bem destinado a uso ou consumo do estabelecimento.

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

I - a operação ou a prestação beneficiada por isenção ou não-incidência do imposto, salvo previsão em contrário da legislação tributária;

II - o imposto relativo à operação ou à prestação, quando a operação ou a prestação subseqüente, com a mesma mercadoria ou com outra dela resultante, inclusive a utilizada na produção, na geração ou na extração, estiverem beneficiadas por isenção ou não incidência, exceto, observado o disposto no § 3º do artigo 32, quando destinada a exportação para o exterior;

III - o imposto relativo à entrada de bem ou ao recebimento de serviço alheio à atividade do estabelecimento.(grifou-se)

Já o Regulamento do ICMS cuida da questão do aproveitamento de créditos do ICMS, dentre outros, no art. 66, assim determinando:

Capítulo II

Do Crédito do Imposto

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:

I - ao serviço de transporte ou de comunicação prestado ao tomador, observado o disposto no § 2º deste artigo;

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

III - à entrada de energia elétrica usada ou consumida no estabelecimento, observado o disposto no § 4º deste artigo;

IV - às mercadorias, inclusive material de embalagem, adquiridas ou recebidas no período para comercialização;

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:

(...)

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;

(...)

X - à entrada de bem destinado a uso ou consumo do estabelecimento, ocorrida a partir de 1º de janeiro de 2020.

(...)

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

(...)

II - ser utilizado nas atividades operacionais do contribuinte; (grifou-se)

Ainda, no que se refere ao conceito de bens ou serviços alheios à atividade do estabelecimento, para fins de vedação ao crédito do ICMS, tem-se a IN DLT/SRE nº 01/98:

Dispõe sobre bens ou serviços alheios à atividade do estabelecimento, para fins de vedação ao crédito do ICMS.

(...)

RESOLVE:

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

I - os veículos de transporte pessoal;

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

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

Art. 2º - Esta Instrução Normativa entra em vigor na data de sua publicação.

Art. 3º - Fica reformulada toda e qualquer orientação dada em desacordo com esta Instrução Normativa. (Grifou-se)

Em sua defesa, a Impugnante relata que, embora entenda devida a apropriação dos créditos referentes aos materiais classificados como de uso e consumo pela Fiscalização, emite nota fiscal com destaque de ICMS, visando o estorno do imposto aproveitado anteriormente. Para comprovar tal alegação, acostou aos autos cópias das notas fiscais e documentos de fls. 3429/3432.

Como já relatado, a Fiscalização excluiu as exigências referentes às notas fiscais apresentadas pela Autuada, nas quais há o estorno de parte dos créditos tidos como indevidamente aproveitados.

Muito embora na impugnação apresentada conste que os documentos foram acostados por amostragem, verifica-se que após a reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização, acatando os documentos fiscais de estorno de crédito apresentados, a Defesa não apresenta nenhum argumento novo, mas apenas ratifica as razões anteriormente apresentadas.

Lado outro, alega a Impugnante que os materiais classificados pela Fiscalização como de uso e consumo são empregados com notório e indiscutível fim de comercialização, nos termos do art. 66, inciso IV do RICMS/02.

A Fiscalização, por sua vez, sustenta que as mercadorias cujos créditos foram estornados não são adquiridas pela Autuada para comercialização, mas sim para merchandising e são claramente classificadas como materiais de uso/consumo ou bem alheio a atividade do estabelecimento.

Pela análise da descrição dos materiais classificados como de uso e consumo pela Fiscalização (faixas, régua, porta cerveja, barraca de eventos, mini banner, adesivos, etc., que fazem referência às marcas comercializadas pela Autuada), verifica-se que tais materiais são realmente utilizados como instrumentos e técnicas de marketing, de acordo com várias discussões já travadas no âmbito deste Conselho.

Assim, pela própria natureza dos produtos mencionados, percebe-se nitidamente que se enquadram como materiais de uso e consumo, como sustentado pela Fiscalização. Desse modo, o aproveitamento do crédito relativo ao ICMS incidente nas aquisições de tais materiais encontra-se vedado até data futura, conforme já destacado.

Por outro lado, verifica-se que os bens (refrigeradores, mesas e racks, dentre outros), objeto de estorno de crédito, são aqueles mencionados no item “c” da instrução

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

acima transcrita e no § 3º do art. 70 do RICMS/02, conceituados pela Fiscalização como de uso fora da atividade econômica da Autuada.

Vale observar que a Autuada escriturou os documentos fiscais relativos aos bens alheios à atividade do estabelecimento, no livro Registro de Entradas, na coluna “Operações com Crédito do Imposto”.

É cediço que, para o aproveitamento de crédito relacionado a bem do ativo imobilizado, não basta que este seja de propriedade do estabelecimento, mas também seja utilizado em suas atividades operacionais, consoante disposto no § 5º do art. 66 do RICMS/02.

Assim, assiste razão à Fiscalização ao entender que os produtos supracitados enquadram-se como materiais de uso/consumo ou bem alheios, estando, portanto, correto o estorno dos créditos efetuado.

Diferencial de alíquotas

Conforme mencionado acima, versa este item sobre a exigência de ICMS referente ao diferencial de alíquotas das aquisições de material de uso e consumo e ativo permanente, que com tais classificações foram escriturados pela própria Autuada e também com relação aos materiais/bens, cujos estornos foram efetuados no lançamento em análise.

Frise-se que a Fiscalização reformulou, também, o crédito tributário referente a este item do lançamento.

Assim, restando demonstrado que os produtos caracterizam como materiais de uso e consumo e/ou ativo permanente, legítima é a cobrança do diferencial de alíquota, nos termos dos arts. 6º, inciso II e 13, § 1º da Lei nº 6.763/75, que preceitua:

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. 13 - A base de cálculo do imposto é:

§ 1º - Nas hipóteses dos incisos II e III do artigo 6º, a base de cálculo do imposto é o valor da operação ou prestação sobre o qual foi cobrado o imposto na unidade da Federação de origem, e o imposto a recolher será o valor correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual. (Grifou-se)

Corretas, portanto, as exigências de ICMS e da multa de revalidação.

Das multas aplicadas

No que tange às multas aplicadas, cabe destacar que a multa de revalidação foi exigida pelo não cumprimento da obrigação principal de recolher o tributo, correspondente a 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto inadimplido (art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75) e a multa isolada, aplicada pelo descumprimento de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

obrigação acessória, correspondente a 50% (cinquenta por cento) do crédito de ICMS indevidamente aproveitado, com fulcro no art. 55, inciso XXVI da citada lei.

Enquanto a multa de revalidação decorre do não pagamento do tributo a tempo e modo (obrigação principal), a multa isolada decorre do não cumprimento de uma obrigação acessória.

Esclareça-se, por oportuno, que é possível a incidência concomitante das multas em questão, porquanto foram cobradas nos exatos termos da legislação pertinente, não havendo que se falar em violação ao art. 150, inciso IV da CF/88.

Com relação à majoração da penalidade isolada, tem-se que a Fiscalização a fundamentou com base no PTA nº 01.000157831-87, cujo julgamento definitivo na esfera administrativa ocorreu em 06/12/08 (fls. 13 e 3547).

A constatação de reincidência, relativamente às infrações que ensejaram a aplicação das multas previstas nos arts. 54 e 55 da Lei nº 6763/75, determinará o agravamento da penalidade prevista, que será majorada em 50% (cinquenta por cento), na primeira reincidência, e em 100% (cem por cento), nas subsequentes, *ex vi* do art. 53, §§ 6º e 7º da citada lei, que assim dispõe:

Art. 53. (...)

§ 6º - Caracteriza reincidência a prática de nova infração cuja penalidade seja idêntica àquela da infração anterior, pela mesma pessoa, considerando-se em conjunto todos os seus estabelecimentos, dentro de cinco anos, contados da data em que houver sido reconhecida a infração anterior pelo sujeito passivo, assim considerada a data do pagamento da exigência ou da declaração de revelia, ou contados da data da decisão condenatória irrecorrível na esfera administrativa, relativamente à infração anterior.

§ 7º - A constatação de reincidência, relativamente às infrações que já ensejaram a aplicação das multas previstas nos artigos 54 e 55, determinará o agravamento da penalidade prevista, que será majorada em 50% (cinquenta por cento), na primeira reincidência, e em 100% (cem por cento), nas subsequentes.

Desse modo, correta a majoração da penalidade isolada exigida, em 50% (cinquenta por cento), a partir de dezembro de 2008, conforme demonstrativo de fls. 3526.

Por fim, em relação à alegação de que as multas aplicadas teriam caráter confiscatório, saliente-se que não cabe tal discussão neste foro, tendo em vista que os percentuais utilizados estão previstos na legislação e considerando, ainda, a regra estabelecida no art. 110, inciso I do RPTA que limita a competência deste Conselho.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco às fls. 3527, nos termos do

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

parecer da Assessoria do CC/MG. Vencido, em parte, o Conselheiro Sauro Henrique de Almeida, que o julgava parcialmente procedente, para excluir, ainda, as exigências relativas ao refrigerador na proporção de 1/48 e as anteriores a 26/02/2007, nos termos do art. 150, §4º do CTN. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Cíntia Tavares Ferreira e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Carlos Victor Muzzi Filho. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Rodrigo da Silva Ferreira (Revisor) e Ricardo Wagner Lucas Cardoso.

Sala das Sessões, 11 de dezembro de 2012.

Sauro Henrique de Almeida
Presidente

Cindy Andrade Moraes
Relatora

CC/MG

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	19.906/12/2ª	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000172625-59	
Impugnação:	40.010131655-42	
Impugnante:	Companhia de Bebidas das Américas - AMBEV	
	IE: 740358740.00-44	
Proc. S. Passivo:	Luiz Gustavo Antônio Silva Bichara/Outro(s)	
Origem:	DF/Contagem	

Voto proferido pelo Conselheiro Sauro Henrique de Almeida, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

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

A autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS, no período de janeiro de 2007 a junho de 2009, em razão das seguintes irregularidades:

I) aproveitamento indevido de créditos de ICMS referentes a aquisições de materiais de uso e consumo;

II) aproveitamento indevido de créditos de ICMS de bens alheios à atividade do estabelecimento;

III) falta de recolhimento do ICMS referente ao diferencial de alíquota das aquisições de material de uso/consumo e ativo permanente escriturados e também com relação aos materiais, cujos créditos, ora estão sendo estornados no lançamento em análise.

Numa primeira vertente, deve-se analisar a possibilidade de decaído o direito do Fisco em cobrar as exigências relativamente aos fatos geradores do exercício de 2007, mais precisamente anteriores a 26/02/07, sendo aplicável o disposto no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional - CTN.

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

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

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 tela):

“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, § 4.º, 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. N.º 1.0024.05.692077-0/001(1); RELATORA DESEMBARGADORA MARIA ELZA; PUB. 30/03/2007.

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, I do CTN.

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

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

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

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ATRIBUÍDOS. COM EFEITO, EM TAIS CASOS, NÃO HÁ O QUE SE HOMOLOGAR.”

Em decisão de 19/10/10, o STJ voltou a se manifestar pela aplicabilidade do art. 173, I do CTN na hipótese da apuração do ICMS, como decidido no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.199.262-MG, com a seguinte ementa:

AGRG NO RECURSO ESPECIAL Nº 1.199.262 - 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)."

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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)

A decisão ora destacada foi levada à apreciação STJ em embargos de divergência, quando se proferiu a seguinte decisão:

AGRG NOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 1.199.262 – 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 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Dessa forma, na esteira do mais recente provimento judicial, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário anterior a 26/02/07, deve levar em consideração o disposto no art. 150, § 4º do CTN.

Assim, as exigências relativas ao período de janeiro de 2007 a fevereiro de 2007 encontram-se fulminadas pela decadência, uma vez que a intimação do Auto de Infração ocorreu em 27/02/12.

Isto postoo, a divergência de meu voto é para que seja excluída as exigências totais anteriores a 26/02/07, nos termos do art. 150, § 4º do CTN.

Verifica-se que a Fiscalização estornou os créditos de ICMS referente a bens classificados como alheios à atividade do estabelecimento, neste caso de um refrigerador, listado à fls. 50 dos autos.

Importante frisar, que esta mercadoria estornada pelo fisco é essencial na comercialização dos produtos, ou seja, não incorpora ao produto, mas necessário para distribuição e venda dos mesmo.

Importante destacar que o refrigerador é um produto que enquadra como imobilizado da empresa, não podendo o fisco desconsidera-lo para efeito de creditamento, ou seja, teria o direito do credito, mas nos temos do art. 66, inciso II, cc, §3º do RICMS/02, in verbis:

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

(...)

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

(...)

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

I - será feito à razão de 1/48 (um quarenta e oito avos) por mês, devendo a primeira fração ser

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

apropriada no mês em que ocorrer a entrada do bem no estabelecimento;

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

Com isto, deve-se estornar as exigências sobre o refrigerador, por pertencer ao imobilizado a empresa, devendo permanecer o crédito, nos termos do art. 66, na proporção de 1/48 avos.

Diante do exposto, julgo ainda parcialmente procedente para excluir as exigências relativas ao refrigerador na proporção de 1/48 e as anteriores a 26/02/07, nos termos do art. 150, §4º do CTN.

Sala das Sessões, 11 de dezembro de 2012.

**Sauro Henrique de Almeida
Conselheiro**