

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

Acórdão: 21.337/13/1ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000159737-50  
Impugnação: 40.010124122-44  
Impugnante: Pedreira Um Valemix Ltda  
IE: 758791082.00-56  
Proc. S. Passivo: Christiano Drumond Patrus Ananias/Outro(s)  
Origem: DF/Ipatinga

**EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - OPERAÇÃO SUBSEQUENTE NÃO TRIBUTADA – Constatado que a Autuada não estornou os créditos referentes às saídas de concreto, amparadas pela não incidência do ICMS, nos termos do art. 7º, inciso XXIV da Lei nº 6.763/75. Crédito tributário reformulado pela Fiscalização a partir dos percentuais de estorno obtidos por perícia fiscal. Infração caracterizada nos termos do art. 70, inciso II, e art. 71, inciso I, ambos do RICMS/02, ratificando a diminuição do saldo credor, via recomposição da conta gráfica, e a cobrança das multas isoladas aplicadas. Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre falta de recolhimento do ICMS devido, apurado por meio de recomposição da conta gráfica, no período de janeiro de 2003 a dezembro de 2004, uma vez que não foram estornados os créditos das entradas de insumos referentes às saídas não tributadas de concreto.

Exige-se ICMS, multa de revalidação e Multas Isoladas, prevista no art. 55, inciso XIII, no período de janeiro a outubro de 2003, e prevista no art. 55, inciso XIII, alínea “b”, no período de novembro de 2003 a dezembro de 2004.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 1491/1521, com juntada de documentos de fls. 1522/3390.

A Fiscalização reemite o Auto de Infração (fls. 3399/3401), reabrindo o prazo de 30 (trinta) dias para a Autuada.

Adita-se a impugnação às fls. 3404/3411, com nova juntada de documentos (fls. 3412/3501).

A Manifestação Fiscal de fls. 3503/3511 requer a procedência do lançamento.

Em sessão realizada em 12/08/09, a 2ª Câmara de Julgamento, em preliminar, à unanimidade, defere parcialmente o pedido de perícia, para que sejam respondidos os quesitos de 01 (um) a 13 (treze) propostos pela Impugnante (fls. 3515).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Com o pagamento regular da taxa de expediente pela Impugnante, a Fiscalização apresenta seus quesitos às fls. 3526/3527.

O Relatório da perícia realizada consta dos autos às fls. 3528/3589.

Aberta vista para a Impugnante, que se manifesta às fls. 3821/3825 acerca da conclusão da perícia.

Às fls. 3830, atesta-se a devolução de livro fiscal à Contribuinte, fato que origina nova análise por parte da Impugnante (fls. 3834/3835).

Considerando o resultado da perícia, a Fiscalização, às fls. 3838/3851, promove a reformulação do crédito tributário, ficando restrito à multa isolada, e lavra Termo de Rerratificação do Auto de Infração.

Devidamente cientificada, a Impugnante apresenta novo aditamento da impugnação (fls. 3854/3860).

Por conseguinte, a Fiscalização apresenta a Manifestação Fiscal de fls. 3879/3883, requerendo a procedência parcial do lançamento nos termos reformulados.

---

### **DECISÃO**

#### **Da Preliminar**

Primeiramente, a Impugnante requer a nulidade do Auto de Infração devido à falta da hora de sua lavratura, citando o Decreto nº 70.235/72, alegando, ainda, que o Auditor Fiscal não fundamenta como chegou aos valores cobrados.

Entretanto o referido Decreto nº 70.235/72 em nada interfere nos autos, eis que rege o processo administrativo relativo aos créditos tributários da União e de consulta e aplicação da legislação tributária federal.

No âmbito da Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais, o Processo Tributário Administrativo é regulamentado pelo Decreto nº 44.747/08, Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, que dispõe em seu art. 89:

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

I - número de identificação;

II - data e local do processamento;

III - nome, domicílio fiscal ou endereço do sujeito passivo e os números de sua inscrição estadual e no CNPJ ou CPF;

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

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

VII - os prazos em que o crédito tributário poderá ser pago com multa reduzida, se for o caso;

VIII - intimação para apresentação de impugnação administrativa, se cabível, com indicação do respectivo prazo, ou anotação de se tratar de crédito tributário não-contencioso;

IX - a indicação da repartição fazendária competente para receber a impugnação, em se tratando de crédito tributário contencioso.

Por sua vez, concorda a Fiscalização que houve incorreção no lançamento quando se mencionou a previsão da não incidência com base no art. 7º, XXIV do Decreto nº 43.080/02, sendo que efetivamente tal dispositivo refere-se à Lei nº 6.763/75, dificultando o exercício regular de defesa.

Tal irregularidade presente no Auto de Infração foi sanada com a emissão de novo relatório. Foi concedido à Contribuinte, nos termos do art.120 do RPTA, prazo de 30 (trinta) dias para aditamento de impugnação ou pagamento do crédito tributário com os mesmos percentuais de redução de multas aplicáveis após o recebimento do AI, conforme manifestação fiscal às fls. 3.399/3.401.

No que tange a apuração dos valores cobrados, conforme destaca a Fiscalização, as planilhas anexas ao PTA explicam toda a metodologia utilizada.

Em uma simples leitura da planilha de fls. 11, elaborada a partir da planilha de fls. 12, é possível depreender qual foi o caminho percorrido pela Fiscalização para a sua conclusão fiscal. Destaca-se que o caso dos autos não se trata, em momento algum, de arbitramento e sim de análise de dados da escrita contábil da Contribuinte que admite a contraprova.

Dessa forma, com a reemissão do Auto de Infração, constata-se que o lançamento encontra-se em conformidade com o disposto no art. 89 do RPTA, ou seja, além de data e local de processamento, descrição clara e precisa do fato que motivou a emissão e das circunstâncias em que foi praticado, há citação expressa do dispositivo legal infringido e o de que comine a respectiva penalidade.

### **Do Mérito**

Inicialmente, a Autuada defende que, nos termos do art. 150, § 4º do CTN, encontrava-se decaído o direito da Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativamente aos períodos anteriores a 18/12/03.

No entanto, tal dispositivo refere-se à homologação tácita dos valores recolhidos pela Contribuinte por ocasião do lançamento por ela realizado, e não aos valores sonegados, que ficam submetidos ao lançamento de ofício, o qual encontra regra própria de decadência no inciso I do art. 173 do CTN, como se segue:

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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 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 a aplicação da norma do art. 173, I do CTN.

No mesmo sentido 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 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Da mesma forma, no julgamento de Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial o Ministro do STJ, o Relator Humberto Martins:

PROCESSO:

AGRG NO ARESP 76977 RS 2011/0191109-3

RELATOR(A):

MINISTRO HUMBERTO MARTINS

JULGAMENTO:

12/04/2012

ÓRGÃO JULGADOR:

T2 - SEGUNDA TURMA

PUBLICAÇÃO:

DJE 19/04/2012

### EMENTA

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

1. A JURISPRUDÊNCIA DO STJ FIRMOU O ENTENDIMENTO NO SENTIDO DE QUE, HAVENDO CREDITAMENTO INDEVIDO DE ICMS, O PRAZO DECADENCIAL PARA QUE O FISCO EFETUE O LANÇAMENTO DE OFÍCIO É REGIDO PELO ART. 173, I, DO CTN, CONTANDO-SE O PRAZO DE CINCO ANOS, A PARTIR DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE À OCORRÊNCIA DO FATO IMPONÍVEL, DONDE SE DESSUME A NÃO OCORRÊNCIA, *IN CASU*, DA DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO LANÇAR OS REFERIDOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS.

2. "NOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, QUANDO OCORRE O RECOLHIMENTO EM DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL, DEVE A AUTORIDADE FISCAL PROCEDER AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO (CTN, ART. 149), INICIANDO-SE O PRAZO DECADENCIAL DE CINCO ANOS NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO FEITO (ART. 173, I, DO CTN)." (RESP 973189/MG, REL. MIN. CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 04/09/2007, DJ 19/09/2007, P. 262). AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO. DECISÃO UNÂNIME.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Dessa forma, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo ao exercício de 2003 somente expirou em 31/12/08, 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 18/12/08.

Com relação ao mérito propriamente dito, versa o presente lançamento sobre falta de recolhimento do ICMS devido, uma vez que não foram estornados os créditos das entradas de insumos referentes às saídas não tributadas de concreto.

De acordo com a legislação do ICMS, as saídas de concreto estão amparadas pela não incidência do ICMS, nos termos do art. 7º, inciso XXIV da Lei nº 6.763/75 e inciso XX do art. 5º do RICMS/02. Transcreve-se:

Art. 5º - Imposto não incide sobre:

(...)

XX - a saída de concreto, cimento ou asfáltico destinado a obra de construção civil, ainda que preparado fora do local da obra;

Analisadas as notas fiscais de entrada e os arquivos magnéticos transmitidos pela Autuada, constatou a Fiscalização que há creditamento de todas as entradas, não se fazendo qualquer diferenciação entre as mercadorias que serão utilizadas como matéria prima do concreto (não tributado) e dos blocos de concreto, tijolos e meio-fio (tributados), bem como não se efetua qualquer estorno de créditos em razão das saídas de concreto.

O lançamento tem por escopo as disposições legais contidas no inciso II do art. 70 do RICMS/02, que prevê a impossibilidade de aproveitamento do crédito do imposto quando a operação subsequente com a mesma mercadoria ou com outra dela resultante ocorrer com a não incidência de ICMS.

Por sua vez, o mandamento legal para o estorno fiscal encontra-se no art. 71, inciso I do RICMS/02:

Art. 71 - O contribuinte deverá efetuar o estorno do imposto creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria ou o bem entrados no estabelecimento:

I - vierem a ser objeto de operação subsequente não tributada ou isenta, observado o disposto no § 3º deste artigo e no artigo 74 deste Regulamento;

A metodologia utilizada pela Fiscalização foi a Recomposição da Conta Gráfica por meio da Verificação Fiscal Analítica, procedimento tecnicamente idôneo, nos termos do art.194, inciso V do RICMS/02.

Não obstante, verificou-se no caso dos autos a necessidade de perícia técnica para definir efetivamente quais seriam os percentuais e os consequentes valores devidos de estorno do crédito.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Mencione-se que a Fiscalização manifestou-se sobre a perícia efetuada, e acatando o parecer elaborado, alterou o crédito tributário, estornando o crédito das mercadorias utilizadas na fabricação do concreto, conforme percentual apurado.

Dessa forma, com a nova recomposição da conta gráfica, o crédito tributário ficou restrito à exigência da multa isolada, conforme planilha anexa, fls. 3845.

A análise pericial concluiu que a Autuada comercializava, nos exercícios de 2003 e 2004, concreto, escória fina, tijolos e meio-fio de concreto.

Entretanto, a Empresa não produziu tijolos e meio-fio de concreto no referido período, tendo comercializado produtos que se encontravam em estoque no final do exercício de 2002.

Portanto, a Autuada produziu no período apenas concreto, não tributado pelo ICMS, e escória fina, produzida a partir da escória bruta, sendo que parte da escória fina produzida pela Empresa era utilizada também na fabricação do concreto.

Da perícia, tem-se ainda que a totalidade do concreto produzido era comercializada diretamente, ou seja, não era empregada na produção de outro produto. Assim, todas as saídas de concreto eram amparadas pela não incidência do ICMS.

Por conseguinte, é correto o estorno do crédito de ICMS aproveitado referente às entradas de mercadorias utilizadas na produção de concreto, bem como das mercadorias utilizadas na produção de escória fina destinadas à sua fabricação.

Mediante dados extraídos do centro de custos e boletins de produção de concreto apresentados pela Contribuinte, o perito concluiu que parte da escória fina produzida em 2003 e em 2004 foi utilizada na produção de concreto.

Ou seja, a Autuada tem direito ao aproveitamento de crédito referente às entradas de mercadorias utilizadas no processo produtivo da escória fina (gás GLP, energia elétrica e escória bruta) no percentual de 69% (sessenta e nove por cento) em 2003 e 72,97 (setenta e dois inteiros e noventa e sete centésimos por cento) em 2004.

Em sua última manifestação nos autos, a Impugnante salienta que o laudo pericial corrobora com a sua tese, a não ser por ter concluído pela impossibilidade de apropriar os créditos decorrentes da entrada de óleo diesel, deixando de considerar o óleo utilizado pelos equipamentos essenciais no processo produtivo de escória fina.

A respeito, o perito afirma que todo o óleo diesel utilizado no processo produtivo da escória fina e lançado no centro de custos era consumido pelas carretas ou por carregadeiras.

A apropriação de crédito referente a combustível rege-se por legislação própria.

O inciso VIII do art. 66 do RICMS/02 restringe o crédito de ICMS referente a combustível aos adquiridos por prestadoras de serviço de transporte e estritamente necessários à prestação do serviço.

A perícia ressalta que, para que o óleo diesel gere direito a crédito do imposto, é necessário que seu consumo realize-se na produção de força motriz

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

empregada diretamente no processo de industrialização. Assim seria considerado como produto intermediário.

Dessa forma, de acordo com o perito, o óleo diesel em comento não se enquadra, para efeito de direito ao crédito de ICMS, como produto intermediário, em razão do seu consumo ocorrer marginalmente ao processo de industrialização.

Portanto, a Autuada não tem direito ao aproveitamento de qualquer valor de crédito de ICMS referente às entradas de óleo diesel consumido marginalmente no processo produtivo de escória fina.

Por fim, a Impugnante defende haver flagrante excesso da penalidade por descumprimento de obrigação acessória, consubstanciada na aplicação da multa isolada, uma vez que não há obrigação principal a cumprir.

Entretanto, constata-se que as multas aplicadas foram de acordo com o previsto na legislação para a situação verificada nos autos. Confira-se:

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:

Efeitos de 28/12/1991 a 31/10/2003 - Redação dada pelo art. 1º da Lei nº 10.562/91:

XIII - por utilizar crédito fiscal consignado em documento relativo a serviço ou acobertador de operação de circulação de mercadoria, cuja prestação ou saída sejam isentas do imposto ou sobre os quais este não incida - 5% (cinco por cento) do valor da prestação ou da operação;

Efeitos a partir de 1º/11/2003 - Redação dada pelo art. 28 e vigência estabelecida pelo art. 42, I, ambos da Lei 14.699/03:

XIII - por utilizar indevidamente crédito fiscal relativo a:

b) operação ou prestação subsequente, com a mesma mercadoria ou com outra dela resultante, beneficiada com a isenção ou não-incidência - 50% (cinquenta por cento) do valor da prestação ou da operação;

Dessa forma, não há que se falar em excesso de penalidade em se tratando de multa que está prevista na legislação estadual, efetivada nos exatos termos determinados pela Lei nº 6.763/75 e o Auto de Infração lavrado em estrito cumprimento das normas tributárias mineiras às quais se encontra o Conselho de Contribuintes adstrito em seu julgamento, a teor do art. 110 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

em relação à resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda;

(...)

Acrescente-se que a Constituição Federal vigente (art. 150, IV) proíbe a cobrança de tributo com características de confisco e não de penalidade.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 3.838/3.851. Participaram do julgamento, além das signatárias, os Conselheiros Carlos Alberto Moreira Alves (Revisor) e Antônio César Ribeiro.

**Sala das Sessões, 22 de agosto de 2013.**

**Maria de Lourdes Medeiros  
Presidente**

**Ivana Maria de Almeida  
Relatora**

R