

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 4.190/13/CE Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000189521-76
Recurso de Revisão: 40.060134978-25
Recorrente: Danone Ltda
IE: 518038971.17-77
Recorrida: Fazenda Pública Estadual
Proc. S. Passivo: Stanley Martins Frasão/Outro(s)
Origem: DF/Poços de Caldas

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO. Imputação fiscal de aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a matéria prima, material secundário e de embalagem empregados na fabricação dos produtos destinados à Zona Franca de Manaus, uma vez não atendida a condição estabelecida no inciso I do art. 269 do Anexo IX do RICMS/02. Infração caracterizada. Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, majorada em 100% (cem por cento), por reincidência, nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º, todos da Lei nº 6.763/75. Mantida a decisão recorrida. Recurso de Revisão conhecido à unanimidade e não provido por maioria de votos.

RELATÓRIO

Trata a presente autuação de recolhimento a menor do ICMS, no exercício de 2008, em razão da falta de estorno de créditos do imposto, nos termos do art. 269, inciso I do Anexo IX do RICMS/02, relativos à entrada de matéria-prima, materiais secundários e de embalagem, empregados na fabricação de produtos com destino a estabelecimentos de contribuintes do imposto, localizados no município de Manaus, no Estado do Amazonas, cujos valores da matéria prima de origem animal foram superiores aos despendidos com a mão de obra empregada na sua industrialização.

As exigências fiscais referem-se ao ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, majorada em 100% (cem por cento), por reincidência, nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º, todos da Lei nº 6.763/75.

A decisão consubstanciada no Acórdão nº 21.132/13/3ª, por unanimidade julgou procedente o lançamento.

Inconformada, a Recorrente interpõe, tempestivamente, e por intermédio de procurador regularmente constituído, o Recurso de Revisão de fls. 3.356/3.378, afirmando que a decisão recorrida revela-se divergente das decisões proferidas nos seguintes acórdãos indicados como paradigmas: 18.079/08/2ª e 19.942/10/1ª.

Requer, ao final, o conhecimento e provimento do Recurso de Revisão.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 3.400/3.414, opina, em preliminar, pelo conhecimento do Recurso de Revisão e, quanto ao mérito, pelo seu não provimento.

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.

Da Preliminar

Dos Pressupostos de Admissibilidade

Superada, de plano, a condição de admissibilidade referente ao rito processual, capitulada no inciso II do art. 163 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, cumpre verificar o atendimento, também, da segunda condição estatuída no citado dispositivo legal, relativa à divergência jurisprudencial.

Cumprido, de início, ressaltar que esta espécie de Recurso de Revisão tem como pressuposto de cabimento a existência de decisões divergentes quanto à aplicação da legislação tributária, sobre a mesma matéria e sob as mesmas circunstâncias, proferida pela mesma ou por outra Câmara de Julgamento deste Órgão Julgador, podendo ser também pela Câmara Especial.

Nesse sentido, o objetivo buscado pelo Órgão Julgador é o da uniformização das decisões, evitando que as Câmaras decidam de forma diferente sobre determinada matéria.

A Recorrente sustenta que a decisão recorrida revela-se divergente das decisões, definitivas na esfera administrativa, proferidas nos Acórdãos nº 18.079/08/2ª e 19.942/10/1ª (cópias anexas às fls. 3.379/3.398).

Registra-se que a decisão proferida no Acórdão nº 18.079/08/2ª foi publicada no “Minas Gerais” em 04/10/08, sendo a decisão recorrida publicada na data de 02/10/13.

Nesse sentido, nos termos do inciso I do art. 165 do RPTA, considerando-se que o acórdão da decisão apontada como paradigma foi publicado há menos de 5 (cinco) anos da decisão recorrida, constata-se que referida decisão encontra-se apta a ser analisada quanto ao pressuposto de cabimento do Recurso.

Importante também mencionar que a citada decisão (Acórdão nº 18.079/08/2ª) foi reapreciada por este Órgão Julgador, em sede recursal, pela Câmara Especial, tendo sido negado provimento ao respectivo recurso, não sofrendo, por conseguinte, qualquer modificação (Acórdão nº 3.396/08/CE).

Analisando-se as decisões, recorrida e paradigma, verifica-se que tratam de situações totalmente distintas.

A decisão recorrida cuida de aproveitamento indevido de créditos do imposto relacionados a operações de saídas de produtos para zona franca de Manaus em

razão do descumprimento da regra estabelecida pelo inciso I do art. 269 do Anexo IX do RICMS, ou seja, deverão ser estornados os créditos correspondentes se “o valor da matéria-prima de origem animal ou vegetal for superior ao dispendido com a mão-de-obra empregada na sua industrialização”.

Por outro lado, a decisão apontada como paradigma cuida de imputação fiscal de aproveitamento indevido de créditos do imposto relacionados a materiais de uso e consumo do estabelecimento consumidos na produção de produtos destinados à exportação.

Dessa forma, conclui-se que por não se comunicarem as matérias de cada lançamento não devem se comunicar, também, por conseguinte, as decisões do Órgão Julgador.

Nesse sentido, embora a decisão recorrida tenha decidido pela procedência e a paradigma pela improcedência do lançamento, conclui-se que não existe divergência das decisões quanto à aplicação da legislação tributária.

Já no que se refere à decisão proferida no Acórdão nº 19.942/10/1ª, verifica-se, sem muito esforço, que o citado acórdão apontado como paradigma, diverge da decisão recorrida quanto à aplicação da legislação tributária tendo em vista que reconhece a ocorrência da decadência com fulcro no § 4º do art. 150 do CTN, enquanto a decisão recorrida não reconhece a decadência, com fulcro no inciso I do art. 173 do citado diploma legal.

Diante do exposto, reputa-se, pois, atendida a segunda condição prevista no inciso II do art. 163 do RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08 (divergência jurisprudencial) em relação ao Acórdão nº 19.942/10/1ª, comprovando-se o preenchimento cumulativo das condições, conforme previsto no dispositivo legal.

Via de consequência, verifica-se que se encontram configurados os pressupostos de admissibilidade para o Recurso de Revisão.

Do Mérito

Cumprido de início ressaltar que, nos termos do art. 168 do RPTA, o Recurso de Revisão admitido devolve à Câmara Especial o conhecimento de toda matéria nele versada.

No caso em tela, a Recorrente propugna pela reforma da decisão especificamente repetindo, em tese, os argumentos já apresentados em sede de impugnação.

Da Arguição de Decadência

A Recorrente argui a decadência do crédito tributário, relativo ao período de 01/01/08 a 31/03/08, baseando-se na regra contida no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional (CTN).

No entanto, este E. 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.

Da análise das peças que compõem os autos, tem-se que, em relação aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2008, a contagem do prazo decadencial iniciou-se em 01/01/09, findando-se em 31/12/13. Considerando-se que o Auto de Infração foi lavrado em 13/03/13 e que o Sujeito Passivo foi pessoalmente intimado em 08/04/13 (fls. 05), verifica-se, inequivocamente, a não ocorrência de decadência do direito do Fisco de promover o lançamento em apreço.

O § 4º do art. 150 do CTN disciplina o prazo para homologação do lançamento, ou seja, o prazo para a Fazenda Pública homologar o procedimento efetuado pelo Sujeito Passivo, que consiste em antecipar o pagamento, sem prévio exame da Autoridade Administrativa, sendo que a referida Autoridade, tomando conhecimento deste procedimento efetuado pela Contribuinte, homologa o pagamento de forma tácita ou expressa.

No presente caso, não houve pagamento integral do ICMS devido, em função de aproveitamento indevido de créditos do imposto. Inexistindo o pagamento, não há que se falar em homologação do lançamento, e sim, em exigência de ofício do tributo devido, com os acréscimos legais, no prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I do CTN, que foi fielmente cumprido, conforme demonstrado acima.

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 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.”

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

PROCESSO: AGRG NO ARES 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.

Não há que se falar, portanto, em decadência do crédito tributário relativo ao período de 01/01/08 a 31/03/08.

Do Aproveitamento Indevido de Crédito de ICMS

Conforme já relatado, versa a presente autuação sobre recolhimento a menor do ICMS, no exercício de 2008, em razão da falta de estorno de créditos do imposto, nos termos do art. 269, inciso I do Anexo IX do RICMS/02, relativo à entrada de matéria-prima, material secundário e de embalagem empregados na fabricação de produtos com destino a estabelecimentos de contribuintes do imposto, localizados no município de Manaus, no Estado do Amazonas, cujos valores da matéria prima de origem animal foram superiores aos despendidos com a mão de obra empregada na sua industrialização.

As exigências fiscais referem-se ao ICMS indevidamente apropriado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, inciso II e 55,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, respectivamente, sendo esta majorada em 100% (cem por cento), nos termos dos §§ 6º e 7º do art. 53 da mesma lei, face à constatação de dupla reincidência.

As saídas de produtos industrializados, de origem nacional, com destino à Zona Franca de Manaus são isentas do ICMS, nos termos do item “50” do Anexo I do RICMS/02.

DAS HIPÓTESES DE ISENÇÃO (a que se refere o artigo 6º deste Regulamento)		
ITEM	HIPÓTESES/CONDIÇÕES	EFICÁCIA
50	Saída de produto industrializado de origem nacional, observadas as condições estabelecidas nos artigos 268 a 281 da Parte 1 do Anexo IX, com destino a estabelecimento de contribuinte do imposto localizado nos seguintes Municípios: [...] b) Manaus, Rio Preto da Eva ou Presidente Figueiredo, no Estado do Amazonas, para comercialização ou industrialização na Zona Franca de Manaus.	Indeterminada

Por sua vez, o art. 269, inciso I do Anexo IX do RICMS/02 assegura ao contribuinte, apesar de a operação subsequente ser isenta de ICMS, a manutenção dos créditos do imposto relativos às entradas de matéria-prima, material secundário e de embalagem, empregados na fabricação dos produtos remetidos à Zona Franca, exceto quando o valor da matéria-prima de origem animal ou vegetal for superior ao despendido com a mão de obra empregada na sua industrialização:

Art. 269. Não será exigido o estorno do crédito relativo à entrada de matéria-prima, material secundário e de embalagem empregados na fabricação dos produtos cuja saída se der com destino a estabelecimento de contribuinte do imposto localizado nos Municípios de Manaus, Rio Preto da Eva e Presidente Figueiredo, no Estado do Amazonas, salvo se:

I - o valor da matéria-prima de origem animal ou vegetal for superior ao despendido com a mão-de-obra empregada na sua industrialização. (Grifou-se).

É exatamente este o caso dos autos, pois envolve matérias-primas de origem animal (produtos primários de origem animal - “Leite 0%” e “Crema 40%”), cujos valores foram superiores aos despendidos com a mão de obra empregada na industrialização de diversos produtos remetidos para estabelecimentos de contribuintes sediados em Manaus (AM), conforme demonstrado no Anexo V do Auto de Infração (fls. 3.025/3.048 – vide exemplos abaixo).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Código do Produto	Descrição	Natureza do Custo	Custo Unitário Mensal - Comparativo - Matéria-Prima X Mão de Obra (fl. 3.025)											
			jan-08	fev-08	mar-08	abr-08	mai-08	jun-08	jul-08	ago-08	set-08	out-08	nov-08	dez-08
110235	BEB LACTEA POL FRU DANONE MOR 600 G	Matéria-Prima (Creme 40% e Leite a 0%)	0,2817	0,2750	0,2805	0,2869	0,3208	0,3208	0,3208	0,3208	0,3208	0,2944	0,2696	0,2619
		Mão de Obra	0,0666	0,0703	0,0596	0,0710	0,0594	0,0594	0,0594	0,0594	0,0594	0,0571	0,0656	0,0680
110236	BEB LACTEA POL FRU DANONE KIDS 600 G	Matéria-Prima (Creme 40% e Leite a 0%)	0,2682	0,2702	0,2635	0,2673	0,2809	0,2809	0,2809	0,0000	0,0000	0,3001	0,2988	0,2687
		Mão de Obra	0,0546	0,0688	0,0571	0,0749	0,0701	0,0701	0,0701	0,0000	0,0000	0,0573	0,0603	0,0707

Considerando-se que a condição imposta no inciso I do dispositivo acima não foi satisfeita pela ora Recorrente, a Fiscalização promoveu a glosa dos créditos por ela apropriados, relativos às entradas de matérias-primas, materiais secundários e de embalagens utilizados na industrialização dos produtos remetidos para a Zona Franca de Manaus.

Para fins do estorno, a Fiscalização lançou mão da seguinte metodologia (fls. 21):

a) por meio de dados fornecidos pela própria Contribuinte, foram obtidos os custos unitários mensais das matérias-primas, materiais secundários e de embalagens (doravante denominados “materiais”), empregados na industrialização de cada um dos produtos especificados na planilha de fls. 3.050/3.140 (Anexo VI);

Código do Produto	Descrição	Custo Unitário Mensal - Mat. Prima, Mat. Secundário e de Embalagem (fls. 3.050/3.051)											
		jan-08	fev-08	mar-08	abr-08	mai-08	jun-08	jul-08	ago-08	set-08	out-08	nov-08	dez-08
110235	BEB LACTEA POL FRU DANONE MOR 600 G	0,5914	0,5775	0,5889	0,6023	0,6736	0,6736	0,6736	0,6736	0,6736	0,5997	0,5767	0,5576
110236	BEB LACTEA POL FRU DANONE KIDS 600 G	0,6676	0,6726	0,6559	0,6653	0,6992	0,6992	0,6992	0,0000	0,0000	0,7420	0,7341	0,6836

b) o custo total mensal dos materiais foi obtido mediante a multiplicação dos valores unitários acima exemplificados pela quantidade de cada produto remetido para a Zona Franca de Manaus (Anexo IV – fls. 22/3.023);

Código do Produto	Descrição	Fl. Autos	Período	Qtd. Remetida	Custo Unitário	Custo Total
110.235	BEB LACTEA POL FRU DANONE MOR 600 G	25	jan-08	68.180	0,5914	40.321,65
		206	fev-08	52.890	0,5775	30.543,98
		372	mar-08	93.350	0,5889	54.973,82
		614	abr-08	86.150	0,6023	51.888,15
		836	mai-08	37.790	0,6736	25.455,34
		1.116	jun-08	58.740	0,6736	39.567,26
		1.369	jul-08	55.070	0,6736	37.095,15
		1.644	ago-08	63.570	0,6736	42.820,75
		1.924	set-08	61.650	0,6736	41.527,44
		2.210	out-08	52.560	0,5997	31.520,23
		2.464	nov-08	59.510	0,5767	34.319,42
2.731	dez-08	67.710	0,5576	37.755,10		

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

c) para cada período objeto da autuação, foi calculada a “carga tributária média” (índice técnico – “alíquota média”) incidente sobre as entradas dos “materiais” (créditos pelas entradas), nos termos demonstrados às fls. 3.142/3.149;

d) no próprio Anexo IV (fls. 22/3.023) foi feita a demonstração de forma analítica (por produto industrializado remetido para a ZFM) dos valores do ICMS a serem estornados, calculados mediante a multiplicação do “Custo Total Mensal” dos materiais (item “b”) pela carga tributária média, também mensal.

A título de exemplo, para o produto de código “110235”, os valores apurados e glosados foram os seguintes:

Código do Produto	Descrição	Fl. Autos	Período	Qtd. Remetida	Custo Unitário	Custo Total	Carga Média	ICMS Estornado
110.235	BEB LACTEA POL FRU DANONE MOR 600 G	25	jan-08	68.180	0,5914	40.321,65	12,93%	5.213,59
		206	fev-08	52.890	0,5775	30.543,98	13,03%	3.979,88
		372	mar-08	93.350	0,5889	54.973,82	13,15%	7.229,06
		614	abr-08	86.150	0,6023	51.888,15	13,46%	6.984,14
		836	mai-08	37.790	0,6736	25.455,34	13,36%	3.400,83
		1.116	jun-08	58.740	0,6736	39.567,26	13,42%	5.309,93
		1.369	jul-08	55.070	0,6736	37.095,15	13,27%	4.922,53
		1.644	ago-08	63.570	0,6736	42.820,75	13,00%	5.566,70
		1.924	set-08	61.650	0,6736	41.527,44	12,66%	5.257,37
		2.210	out-08	52.560	0,5997	31.520,23	12,79%	4.031,44
		2.464	nov-08	59.510	0,5767	34.319,42	13,02%	4.468,39
		2.731	dez-08	67.710	0,5576	37.755,10	13,27%	5.010,10
Total (vide fl. 15)								61.373,96

Os valores mensais apurados, por produto, assim como os respectivos montantes globais, que representam a glosa proporcional de créditos vinculados aos produtos industrializados remetidos para a Zona Franca de Manaus e, que não atendem à condição imposta pelo art. 269, inciso I do Anexo IX do RICMS/02, estão discriminados no demonstrativo sintético acostado às fls. 15/19 (Anexo III).

Assim, correto o trabalho fiscal uma vez que amparado na legislação vigente (art. 269, inciso I do Anexo IX do RICMS/02) e tecnicamente idôneo o procedimento adotado para fins do estorno procedido, haja vista que baseado em informações da própria Contribuinte.

A correção do trabalho fiscal é corroborada pela resposta à Consulta de Contribuinte nº 187/11, abaixo reproduzida:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 187/11

EMENTA:

“ICMS – ISENÇÃO – ZONA FRANCA DE MANAUS – CRÉDITO – NOS TERMOS DO ART. 269, PARTE 1, ANEXO IX DO RICMS/02, NÃO SERÁ EXIGIDO O ESTORNO DO CRÉDITO RELATIVO À ENTRADA DE MATÉRIA-PRIMA, MATERIAL SECUNDÁRIO E DE EMBALAGEM EMPREGADOS NA FABRICAÇÃO DOS PRODUTOS CUJA SAÍDA SE DER COM DESTINO A ESTABELECIMENTO DE CONTRIBUINTE DO IMPOSTO LOCALIZADO NOS MUNICÍPIOS DE MANAUS, RIO PRETO DA EVA E PRESIDENTE FIGUEIREDO, NO ESTADO DO AMAZONAS. NO ENTANTO, O ESTORNO SERÁ DEVIDO QUANDO O VALOR DA MATÉRIA-PRIMA DE

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ORIGEM ANIMAL OU VEGETAL, ASSIM ENTENDIDO COMO "PRODUTO PRIMÁRIO", FOR SUPERIOR AO DESPENDIDO COM A MÃO DE OBRA EMPREGADA NA SUA INDUSTRIALIZAÇÃO, CONFORME DISPÕE O INCISO I DO ART. 269 DO REFERIDO ANEXO." (GRIFOU-SE)

EXPOSIÇÃO:

A CONSULENTE, COM APURAÇÃO DE ICMS POR DÉBITO E CRÉDITO, INFORMA ATUAR NA FABRICAÇÃO DE LATICÍNIOS, CUJAS VENDAS ATINGEM PARTE DO TERRITÓRIO NACIONAL, INCLUINDO A ZONA FRANCA DE MANAUS E ÁREAS DE LIVRE COMÉRCIO.

ESCLARECE QUE, NA INDUSTRIALIZAÇÃO DA MANTEIGA, CLASSIFICADA NO CÓDIGO NBM/SH 0405.10.00, UTILIZA, COMO PRINCIPAIS MATÉRIAS-PRIMAS, O **CREME DE LEITE** EM ESTADO LÍQUIDO OU CREMOSO (QUE REPRESENTA UM SUBPRODUTO DO LEITE QUANDO O PRODUTOR EFETUA O DESNATE, RETIRANDO A GORDURA DO LEITE, OU DO SORO, QUANDO DA PRODUÇÃO DE QUEIJO), O CLORETO DE SÓDIO (SAL) E O CORANTE NATURAL (URUCUM).

AFIRMA QUE **O VALOR DAS AQUISIÇÕES DESSAS MATÉRIAS-PRIMAS É SUPERIOR AO VALOR DA MÃO DE OBRA DESPENDIDA NA INDUSTRIALIZAÇÃO DO PRODUTO EM QUESTÃO.**

[...]

CONSULTA

CONSIDERANDO QUE O INCISO I DO ART. 269, PARTE 1, ANEXO IX DO RICMS/02 DETERMINA O ESTORNO DO CRÉDITO NA HIPÓTESE EM QUE O VALOR DA MATÉRIA-PRIMA DE ORIGEM ANIMAL OU VEGETAL FOR SUPERIOR AO DESPENDIDO COM A MÃO DE OBRA EMPREGADA NA SUA INDUSTRIALIZAÇÃO, E CONSIDERANDO AINDA QUE AS MATÉRIAS-PRIMAS UTILIZADAS PELA CONSULENTE NA FABRICAÇÃO DA MANTEIGA JÁ PASSARAM PELO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO, COMO O CREME DE LEITE, O CLORETO DE SÓDIO (SAL) E O CORANTE NATURAL, DEVERÁ A CONSULENTE EFETUAR O ESTORNO DO CRÉDITO, NOS TERMOS DESSE DISPOSITIVO?

RESPOSTA

[...]

EM RELAÇÃO AO PRODUTO "**CREME DE LEITE**", HÁ DE SE OBSERVAR QUE, AINDA QUE SEJA RESULTANTE DO PROCESSO DE DESNATAMENTO DO LEITE "*IN NATURA*", ESTE PRODUTO CONSERVA AS CARACTERÍSTICAS DE PRODUTO PRIMÁRIO, TENDO O MESMO TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DO LEITE CRU OU PASTEURIZADO, ENQUADRADOS NO CONCEITO DE LEITE "*IN NATURA*", CONFORME SE DEPREENDE DO INCISO X DO ART. 222 C/C ART. 483, PARTE 1, ANEXO IX, AMBOS DO RICMS/02.

PORTANTO, CONFORME ENTENDIMENTO JÁ SEDIMENTADO POR ESTA DIRETORIA (V.G., NO ÂMBITO DA CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 077/2009), NÃO SE CONSIDERA PRODUTO

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

INDUSTRIALIZADO O CREME DE LEITE RESULTANTE DO PROCESSO DE HOMOGENEIZAÇÃO, DESDE QUE NÃO ACONDICIONADO EM EMBALAGEM PRÓPRIA PARA CONSUMO.

NO QUE CONCERNE AOS PRODUTOS CLORETO DE SÓDIO (SAL) E CORANTE NATURAL (URUCUM), RESSALTE-SE QUE OS MESMOS JÁ PASSARAM POR UM PROCESSO ANTERIOR DE INDUSTRIALIZAÇÃO E NÃO CONSERVAM AS CARACTERÍSTICAS DE PRODUTOS PRIMÁRIOS. DESSA FORMA, NÃO SE INCLUEM NO ROL DAS MATÉRIAS-PRIMAS DE ORIGEM ANIMAL OU VEGETAL A QUE SE REFERE O INCISO I DO ART. 269, PARTE 1, ANEXO IX DO MESMO REGULAMENTO.

CUMPRE ESCLARECER QUE O REFERIDO ART. 269 AUTORIZA A MANUTENÇÃO DE CRÉDITO RELATIVO À ENTRADA DE MATÉRIA-PRIMA, MATERIAL SECUNDÁRIO E DE EMBALAGEM EMPREGADOS NA FABRICAÇÃO DE PRODUTOS COM DESTINO A ZONA FRANCA DE MANAUS, DESDE QUE NÃO OCORRA UMA DAS HIPÓTESES DISPOSTAS NOS INCISOS DESTE MESMO ARTIGO, QUAIS SEJAM:

I - O VALOR DA MATÉRIA-PRIMA DE ORIGEM ANIMAL OU VEGETAL SER SUPERIOR AO DESPENDIDO COM A MÃO DE OBRA EMPREGADA NA SUA INDUSTRIALIZAÇÃO;

II - O REMETENTE SER ESTABELECIMENTO COMERCIAL OU DIFERENTE DO FABRICANTE.

DIANTE DO EXPOSTO, A CONSULENTE DEVERÁ OBSERVAR SE O VALOR DA MATÉRIA-PRIMA DE ORIGEM ANIMAL OU VEGETAL EMPREGADO NA FABRICAÇÃO DA MANTEIGA, **NO CASO, O VALOR DO CRÉMÉ DE LEITE, É SUPERIOR AO DESPENDIDO COM A MÃO DE OBRA EMPREGADA NA SUA INDUSTRIALIZAÇÃO. SE O VALOR FOR SUPERIOR, NÃO SERÁ PERMITIDA A MANUTENÇÃO DO CRÉDITO, DEVENDO A CONSULENTE ESTORNAR O CRÉDITO RELATIVO À ENTRADA TOTAL DE MATÉRIA-PRIMA, MATERIAL SECUNDÁRIO E DE EMBALAGEM EMPREGADOS NA FABRICAÇÃO DA MANTEIGA QUE SERÁ DESTINADA À ZONA FRANCA DE MANAUS.**

POR OUTRO LADO, CASO O VALOR DO CREME DE LEITE SEJA INFERIOR AO VALOR DESPENDIDO COM A MÃO DE OBRA EMPREGADA NA SUA INDUSTRIALIZAÇÃO, A CONSULENTE TERÁ DIREITO À MANUTENÇÃO DO CRÉDITO NOS TERMOS DO ART. 269, PARTE 1, ANEXO IX DO RICMS/02.” (GRIFOU-SE)

De acordo com a Recorrente, “é legítimo o creditamento, ora em discussão, uma vez que, ao lado da imunidade tributária quanto ao ICMS nas operações de exportação, o art. 155, § 2º, inciso X, alínea ‘a’ da Constituição Federal assegura, ainda, o direito à manutenção e aproveitamento do crédito do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores”.

A seu ver, “a restrição ao creditamento do ICMS pelo art. 269, inciso I, da Parte I do Anexo IX do RICMS/02, não encontra respaldo na Lei Complementar nº 87/96, na Lei Estadual nº 6.763/75 ou no Convênio nº 65/98, os quais, tal como a Constituição Federal, ao estabelecerem a não incidência do ICMS no caso de operações

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de exportação, asseguram expressamente a manutenção do crédito do imposto, sendo imperioso que qualquer que qualquer restrição ou ressalva fosse veiculada mediante Lei Complementar”.

Da leitura dos argumentos acima, verifica-se que a pretensão da Recorrente é a de equiparar as vendas para contribuintes sediados na Zona Franca de Manaus com a exportação de mercadorias para o exterior.

Deve-se observar, no entanto, que a pretendida equiparação da remessa para Zona Franca de Manaus a uma exportação, dando-lhe os efeitos da imunidade estabelecida para esta última, não é albergada pela legislação posta que prevê a isenção nesta operação interestadual. Isenção esta acordada pelas Unidades Federadas por meio do Convênio ICMS nº 65/88 e, hoje, estabelecida em Minas Gerais no item “50”, do Anexo I, observadas as disposições contidas no Capítulo XXX do Anexo IX, todos do RICMS/02 (Consulta de Contribuinte nº 033/06).

Para maior esclarecimento da questão, faz-se necessária a distinção entre operações relativas às saídas de mercadorias com o fim específico de exportação e operações relativas às saídas de produtos industrializados com destino à Zona Franca de Manaus.

Enquanto as saídas com o fim específico de exportação estão contempladas pela não incidência, com manutenção de créditos de ICMS, as saídas de produtos industrializados com destino à Zona Franca de Manaus encontram-se sob o manto da isenção, sendo possível a manutenção dos créditos somente na hipótese do art. 269 do Anexo IX do RICMS/02.

Caso a mercadoria seja enviada para algum município da Zona Franca de Manaus, com o fim específico de exportação e, desde que atendidas as normas contidas no Capítulo XXX, Anexo IX do RICMS/02, a manutenção de créditos de ICMS se dá em virtude do disposto no § 2º do art. 21 da Lei Complementar nº 87/96.

Se a saída do produto industrializado não se caracterizar pelo fim específico de exportação e tiver como destino estabelecimento de contribuinte localizado nos municípios situados na Zona Franca de Manaus, indicados no art. 268 do Anexo IX do RICMS/02, será contemplada pela isenção do ICMS e, só excepcionalmente, na hipótese do art. 269 desse Anexo, haverá manutenção de créditos.

Em face de todo o exposto, o simples fato de vender mercadorias para contribuintes situados na Zona Franca de Manaus não caracteriza exportação, portanto, não há o direito à manutenção de créditos de ICMS de que trata o § 2º do art. 21 da Lei Complementar nº 87/96.

Portanto, não é possível admitir a manutenção dos créditos reclamados pela Recorrente, uma vez não satisfeita a condição estabelecida no art. 269, inciso I do Anexo IX do RICMS/02, pois, no caso dos autos, o valor das matérias-primas foi superior ao despendido com a mão de obra empregada na industrialização dos produtos destinados à Zona Franca de Manaus.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, legítimas as exigências de ICMS, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75:

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.

Ao contrário do alegado pela Recorrente, tal penalidade é perfeitamente aplicável aos casos de manutenção indevida de créditos, pois, a partir do momento em que o estorno legalmente exigido não é efetuado, ocorre a apropriação em desacordo com a legislação tributária da parte do crédito não estornada.

Todo o entendimento acima exposto é reforçado pelo Acórdão nº 20.557/12/3ª (ratificado pelo Acórdão nº 3.963/12/CE), que aprovou as exigências fiscais relativas ao PTA nº 01.000172250-25, envolvendo o mesmo Sujeito Passivo do presente processo e matéria idêntica, inclusive a questão do prazo decadencial, sendo a decisão assim ementada:

ACÓRDÃO Nº 20.557/12/3ª

EMENTA:

“CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO. A IMPUTAÇÃO FISCAL DE APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DE ICMS RELATIVOS A MATÉRIAS-PRIMAS, MATERIAL SECUNDÁRIO E DE EMBALAGEM EMPREGADOS NA FABRICAÇÃO DOS PRODUTOS DESTINADOS À ZONA FRANCA DE MANAUS RESTOU CONFIGURADA POR NÃO TER SIDO ATENDIDA A CONDIÇÃO ESTABELECIDADA NO INCISO I DO ART. 269 DO ANEXO IX DO RICMS/02. CORRETAS AS EXIGÊNCIAS DE ICMS E DAS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA PREVISTAS NOS ARTS. 56, INCISO II E 55, INCISO XXVI DA LEI N.º 6.763/75, MAJORADA EM 50% (CINQUENTA POR CENTO), NOS TERMOS DO ART. 53, §§ 6º E 7º DA MESMA LEI. LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.”

ACÓRDÃO Nº 3.963/12/CE

EMENTA:

“CRÉDITO TRIBUTÁRIO - DECADÊNCIA - CONTAGEM DE PRAZO. SEGUNDO O DISPOSTO NO ART. 173, INCISO I DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, O PRAZO DECADENCIAL APLICÁVEL AO ICMS CONTA-SE A PARTIR DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO EFETUADO. ADOTANDO-SE ESTA REGRA AO CASO DOS AUTOS, NÃO SE ENCONTRA DECAÍDO O DIREITO DA FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL DE CONSTITUIR O CRÉDITO

TRIBUTÁRIO. MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA. RECURSO DE REVISÃO CONHECIDO E NÃO PROVIDO. DECISÕES UNÂNIMES.”

Da Arguição de Impossibilidade de Cumulação da Multa Isolada e Multa de Revalidação:

Quanto à arguição da Recorrente de que estaria sendo duplamente penalizada, contrariando o princípio do “*non bis in idem*”, há que se destacar que as multas foram aplicadas sobre fatos distintos e são calculadas tomando-se bases de cálculo diferentes.

A Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75 refere-se ao descumprimento de obrigação acessória, por apropriação indevida de créditos do imposto, ao passo que a Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da mesma lei, resulta do inadimplemento de obrigação principal, ou seja, pela falta de recolhimento do ICMS devido, *in verbis*:

Art. 53 - As multas serão calculadas tomando-se como base:

II - o valor das operações ou das prestações realizadas;

III - o valor do imposto não recolhido tempestivamente no todo ou em parte.

IV - o valor do crédito de imposto indevidamente utilizado, apropriado, transferido ou recebido em transferência.

(...)

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.

(...)

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

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

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também obteve autorização do Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível nº 1.0672.98.011610-3/001, ementada da seguinte forma:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO – MULTA DE REVALIDAÇÃO – EXPRESSA PREVISÃO – LEI ESTADUAL Nº 6.763/75 – MEIO DE COERÇÃO – REPRESSÃO À

SONEGAÇÃO – CONSTITUCIONALIDADE. A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM A FINALIDADE DE GARANTIR A INTEGRALIDADE DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA CONTRA A PRÁTICA DE ATOS ILÍCITOS E INADIMPLENTO E NÃO SE CONFUNDE COM A MULTA MORATÓRIA NEM COM A COMPENSATÓRIA OU MESMO COM A MULTA ISOLADA. A LEI, AO PREVER COMO BASE DE CÁLCULO DA MULTA DE REVALIDAÇÃO O VALOR DO TRIBUTOS DEVIDO, PERMITE A SUA ATUALIZAÇÃO, PARA NÃO HAVER DEPRECIAÇÃO DO VALOR REAL DA MESMA.

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0672.98.011610-3/001 – COMARCA DE SETE LAGOAS – APELANTE(S): FAZENDA PUBLICA ESTADO MINAS GERAIS – APELADO(A)(S): CAA MARIANO LTDA. – RELATORA: EXM^a. SR^a. DES^a. VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE.

Não há que se falar, portanto, em exigência cumulativa, e sim em aplicação de penalidades distintas para fatos também distintos (descumprimento de obrigação acessória e multa indenizatória por recolhimento a menor do imposto).

Da Reincidência

Conforme salientado acima, além do ICMS e da respectiva multa de revalidação, é exigida a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, majorada em 100% (cem por cento), nos termos dos §§ 6º e 7º do art. 53 da mesma lei, face à constatação de dupla reincidência:

Art. 53 - As multas serão calculadas tomando-se como base:

[...]

§ 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 subseqüentes.

De acordo com as telas do SICAF acostadas às fls. 3.217/3.219, a caracterização da dupla reincidência pode ser assim demonstrada:

1) PTA nº. 01.000147023-53 (fls. 3.217):

- Data do pagamento: 05/04/05;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- Penalidade aplicada: art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.

2) PTA nº 01.000151394-31 (fls. 3.218):

- Data da decisão irrecorrível na esfera administrativa: 07/09/06 (Acórdão nº 17.034/06/2ª);

- Penalidade aplicada e aprovada pelo CC/MG: art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75;

3) Período objeto da presente autuação: 01/01/08 a 31/12/08;

- Penalidade aplicada: art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.

4) Conclusão:

- Dupla reincidência em todo o período fiscalizado.

Observe-se que o legislador mineiro, para fins meramente fiscais, adotou como critério de reincidência o da penalidade aplicável ao caso concreto e não o tipo de infração cometida, como alegado pela ora Recorrente, ou seja, ainda que tenham naturezas diferentes, se as infrações estiverem sujeitas à mesma penalidade, como é o caso presente, estará caracterizada a reincidência.

Assim, corretamente agiu a Fiscalização ao majorar a multa isolada exigida em 100% (cem por cento), uma vez caracterizada a dupla reincidência da ora Recorrente, nos termos estabelecidos no art. 53, §§ 6º e 7º da Lei nº 6.763/75.

Portanto, do exposto, conclui-se que não merece reforma a decisão ora sob análise, devendo prevalecer a decisão recorrida com todos os seus fundamentos.

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em conhecer do Recurso de Revisão. No mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Vencido o Conselheiro Sauro Henrique de Almeida, que lhe dava provimento parcial para excluir as exigências anteriores a 31/03/08, nos termos do art. 150, § 4º do CTN. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Bruno Rodrigues de Faria. Participaram do julgamento, além dos signatários e do Conselheiro vencido, os Conselheiros Fernando Luiz Saldanha, José Luiz Drumond e Luciana Mundim de Mattos Paixão.

Sala das Sessões, 27 de novembro de 2013.

Maria de Lourdes Medeiros
Presidente/Revisora

Antônio César Ribeiro
Relator

EJ

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 4.190/13/CE Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000189521-76
Recurso de Revisão: 40.060134978-25
Recorrente: Danone Ltda
IE: 518038971.17-77
Recorrida: Fazenda Pública Estadual
Proc. S. Passivo: Stanley Martins Frasão/Outro(s)
Origem: DF/Poços de Caldas

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.

Numa primeira vertente, tem-se que analisar a possibilidade de decaído o direito do Fisco em cobrar as exigências relativamente aos fatos geradores do exercício de 2008, mais precisamente anteriores a 31/03/08, 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, inciso I do Código Tributário Nacional - 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

**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 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 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 relativo ao exercício de 2008, deve levar em consideração o disposto no art. 150, § 4º do CTN.

Assim, as exigências relativas ao período de 01/01/08 a 31/03/08 encontram-se fulminadas pela decadência, uma vez que a intimação do Auto de Infração ocorreu em 08/04/13 (fl. 05).

Posto isto, a divergência de meu voto é para que seja excluída as exigências totais anteriores a 31/03/08, nos termos do art. 150, § 4º do CTN.

Sala das Sessões, 27/11/2013.

Sauro Henrique de Almeida
Conselheiro