

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.019/16/2ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000233664-17
Impugnação: 40.010136912-44
Impugnante: Danone Ltda.
IE: 518038971.17-77
Proc. S. Passivo: Stanley Martins Frasão/Outro(s)
Origem: DF/Poços de Caldas

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – BEM DO ATIVO PERMANENTE – PARTES E PEÇAS. Aproveitamento indevido de créditos de ICMS, relativos a partes e peças adquiridas no exercício de 2009 e utilizadas na fabricação/montagem ou em reparos e manutenções de bens do ativo imobilizado, aumentando a sua vida útil por prazo superior a 01 (um) ano, uma vez que as parcelas apropriadas abrangeram períodos anteriores ao mês da efetiva utilização do bem ou das partes e peças nele empregadas, contrariando a legislação de regência do imposto. Crédito tributário reformulado pela Fiscalização. Corretas as exigências remanescentes de ICMS, Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, respectivamente, sendo a multa isolada majorada em razão de reincidência, nos termos dos §§ 6º e 7º do art. 53 da referida lei. Entretanto, deve-se, ainda, adequar a majoração da multa isolada em 50% (cinquenta por cento) no mês de dezembro de 2009 e conceder à autuada o direito de lançar em sua escrita fiscal/DAPI as parcelas dos créditos glosados neste Auto de Infração.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Da Autuação

A autuação versa sobre aproveitamento indevido de créditos de ICMS, no período de janeiro a dezembro de 2009, relativos a partes e peças adquiridas no exercício de 2009, utilizadas na fabricação/montagem ou em reparos e manutenções de bens do ativo imobilizado, aumentando a sua vida útil por prazo superior a 01 (um) ano, uma vez que as parcelas apropriadas abrangeram períodos anteriores ao mês da efetiva utilização do bem ou das partes e peças nele empregadas, contrariando a legislação de regência do imposto.

Exigências de ICMS, Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, respectivamente, sendo a multa isolada majorada pela reincidência, nos termos dos §§ 6º e 7º do art. 53 da referida lei.

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 206/244 e documentos de fls. 245/417.

Requer, ao final, a procedência da impugnação.

Da Rerratificação do Crédito Tributário e do Aditamento à Impugnação

A Fiscalização identificou um equívoco na elaboração da planilha Anexo V (Demonstrativo do estorno mensal por produto), uma vez que não foi demonstrado na planilha as datas de início e fim do estorno.

Assim, a Fiscalização promoveu a rerratificação do lançamento, que resultou na extensão do prazo de estorno dos créditos indevidamente apropriados para o período de janeiro de 2009 a junho de 2010.

Os valores estão demonstrados nas planilhas de fls. 424/453 dos autos.

Na oportunidade, para subsidiar a majoração da multa isolada de 100% (cem por cento) para os meses de abril e maio de 2010, a Fiscalização informa que o PTA nº 01.000162165-45 comprova a ocorrência da reincidência, visto que foi aplicada a penalidade capitulada no inciso XXVI do art. 55 da Lei nº 6.763/75, por meio do Acórdão nº 19.439/09/1ª, publicado em 10/12/09, cujas cópias são acostadas às fls. 454/467.

Regulamente cientificada sobre a retificação, a Autuada adita sua impugnação às fls. 471/512, reiterando os termos da impugnação inicial.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização, em manifestação de fls. 514/536, refuta as alegações da Defesa.

Requer a procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário.

Da Nova Reformulação do Crédito Tributário

Novamente, a Fiscalização reformula o lançamento (fls. 548/565), dessa vez para, em relação ao mês de novembro de 2009, excluir a segunda majoração da multa isolada (100% - cem por cento), remanescendo apenas a majoração por uma reincidência (50% cinquenta por cento), em razão da constatação pelo NATP – Núcleo de Atendimento e Triagem e Publicação, de que a data de revelia do PTA 01.000147023 ocorreu em 12/11/04, estendendo seus efeitos para aplicação da majoração da multa isolada até 12/11/09.

Regulamente cientificada sobre a retificação, a Autuada adita sua Impugnação às fls. 570/616.

A Fiscalização se manifesta às fls. 618/624 e reitera o pedido de procedência do lançamento, observando-se as retificações realizadas.

Do Parecer da Assessoria

A Assessoria do CC/MG, com base no disposto nos arts. 146 e 147 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, c/c a alínea “a” do inciso II do art. 2º da Resolução nº 4.335, de 22 de julho de 2011, apresenta parecer de mérito às fls. 628/652, opinando, em preliminar, pela rejeição da prefacial arguida e, no mérito, pela

procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário às fls. 555 e para adequar a majoração da multa isolada em 50% (cinquenta por cento) no mês de dezembro de 2009 e, ainda, admitindo-se à Autuada apropriar, em sua escrita fiscal/DAPI, os mesmos créditos glosados nesta peça fiscal.

DECISÃO

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

Da Preliminar de Nulidade do Lançamento

A Defesa da Autuada alega a nulidade do Auto de Infração sob o argumento de que a Fiscalização reformulou o lançamento, alterando-se os valores originalmente exigidos, ocorrendo a mudança de critério jurídico, em afronta ao art. 146 do Código Tributário Nacional – CTN.

Cita o art. 142 do mesmo CTN que prevê a importância da conformidade do lançamento, destacando a função de calcular o montante devido. Entende que qualquer irregularidade no lançamento tem o condão de eivá-lo de nulidade insanável.

Como bem lembrado pela Impugnante, o art. 145 do CTN dispõe sobre as possibilidades de reformulação do crédito tributário, nos seguintes termos:

Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I - impugnação do sujeito passivo;

II - recurso de ofício;

III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.

Assim sendo, não há óbice à reformulação, até porque não houve mudança do critério jurídico, conforme alegado pela Contribuinte com base no art. 146 do CTN, uma vez que a reformulação do lançamento foi exatamente para adequar os valores exigidos aos termos previstos na legislação de regência do imposto.

O RICMS/02 determina em seu art. 66, § 3º, inciso I, que o “abatimento, sob a forma de crédito, do imposto incidente nas operações relativas à entrada de bem destinado ao ativo imobilizado do estabelecimento deverá ser feito à razão de 1/48 (um e quarenta e oito avos) por mês”.

No momento da formalização do Auto de Infração, o estorno efetuado pela Fiscalização não observou tal regra legal, sendo o mesmo efetuado de uma só vez, ou seja, no mês de registro de cada ativo imobilizado no livro CIAP. Quando da rerratificação, foi sanado o problema, com a aplicação correta da regra legal e a distribuição de cada fração creditada irregularmente, dentro de seu período mensal específico, conforme demonstrado na “Planilha Demonstrativa do Estorno Mensal Por Produto”, com inclusão das datas de início e fim do estorno (fls. 427/452).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A reformulação do crédito decorre exatamente da disposição legal prevista no art. 142 do CTN que dispõe que o lançamento é um procedimento administrativo privativo das autoridades fiscais que devem proceder nos termos da lei para sua formalização.

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

O lançamento pressupõe a verificação da ocorrência do fato gerador, a determinação do crédito tributário, apuração do imposto devido, a identificação do sujeito passivo e a proposição da penalidade cabível.

Foram elaboradas planilhas detalhadas da composição do crédito tributário quantificado o imposto e demonstrado o cálculo das multas aplicáveis.

Portanto, é inequívoco que não houve novo lançamento, com a inclusão de novos fatos geradores, como quer fazer crer a Impugnante, mas sim, a distribuição correta dos valores estornados nos seus períodos adequados, como efetivamente determina a legislação tributária.

Assim afasta-se a preliminar de nulidade arguida.

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre aproveitamento indevido de créditos de ICMS, relativos a partes e peças adquiridas no exercício de 2009, utilizadas na fabricação/montagem ou em reparos e manutenções de bens do ativo imobilizado, aumentando a sua vida útil por prazo superior a 01 (um) ano, uma vez que as parcelas apropriadas abrangeram períodos anteriores ao mês da efetiva utilização do bem ou das partes e peças nele empregadas, contrariando a legislação de regência do imposto.

Exigências de ICMS, Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, respectivamente, sendo a multa isolada majorada pela reincidência, nos termos dos §§ 6º e 7º do art. 53 da referida lei.

Constatou-se, mediante resposta à intimação fiscal DFPC nº 320/2013, que a Autuada, promovendo mudança de interpretação da legislação vigente, creditou-se do ICMS referente às aquisições de bens e partes e peças utilizados na montagem de equipamentos e na substituição de peças para aumento da vida útil do bem, a partir da data de aquisição e não da utilização dos bens no processo produtivo, em desacordo como disposto no art. 66, § 5º, inciso II do RICMS/02.

Cabe ressaltar que a Fiscalização promoveu a reformulação do lançamento original, em razão da correção de equívoco na elaboração da planilha Anexo V (Demonstrativo do estorno mensal por produto), uma vez que a não foi demonstrado na planilha as datas de início e fim do estorno.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Mediante a reformulação, os valores indevidamente apropriados passaram a ser estornados no período compreendido entre janeiro de 2009 e junho de 2010, estando o crédito tributário demonstrado na Planilha Consolidada Mensal do Crédito Tributário – Retificada de fls. 424.

A Impugnante argui a decadência do crédito tributário relativo aos fatos ocorridos entre 01/01/09 e 30/08/09, com fulcro no art. 150, § 4º do CTN, uma vez que a lavratura do Auto de Infração, com ciência da Contribuinte, só ocorreu em 25/09/14, ou seja, mais de cinco anos após a ocorrência dos fatos.

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 2009, a contagem do prazo decadencial iniciou-se em 01/01/10, findando-se em 31/12/14. Considerando-se que o Auto de Infração foi lavrado em 15/09/14 e seu recebimento pela Impugnante ocorreu em 25/09/14, verifica-se, inequivocamente, a não ocorrência de decadência do direito da Fiscalização 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 pelo 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

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. PRÉCEDENTES.

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.

Quanto ao mérito em si, a Autuada alega que a Constituição Federal de 1988, ao disciplinar a matéria concernente ao ICMS, proclama o princípio da não cumulatividade e a Lei Complementar nº 87/96, em obediência à alínea “c” do inciso XII do § 2º do art. 155, em sua tarefa de regulamentar o regime de compensação do ICMS, é taxativa ao permitir a apropriação da primeira parcela dos créditos do ativo imobilizado no mês em que ocorrer a entrada do bem no estabelecimento, não fazendo a referida Lei Complementar, menção à necessidade de se postergar o momento de aproveitamento da primeira fração dos créditos para o momento de “ativação do bem ou utilização de partes e peças”.

Aduz que é equivocado o entendimento da Fiscalização quanto ao momento para início do aproveitamento dos créditos de ICMS, já que a previsão contida no inciso II do art. 66 do RICMS/02, não veicula requisito de natureza temporal, apenas restringe as categorias de bens que autorizam a tomada de créditos, estipulando que os itens sejam utilizados “nas atividades operacionais do contribuinte”.

A Impugnante alega ainda que a resposta à consulta por ela formulada (Consulta de Contribuinte nº 069/03) apenas reflete a interpretação da autoridade fiscal a respeito da legislação, não possuindo qualquer efeito vinculante para a Consulente. A vinculação existente é para autoridade que responde a consulta, ficando impedida de realizar qualquer procedimento fiscal ou mesmo exigir tributos e penalidades, conforme disposto no art. 45 do RPTA.

Cabe trazer a legislação de regência da matéria a fim de elucidar a questão.

A Constituição Federal dispôs que cabe à lei complementar disciplinar o regime de compensação do imposto, no caso, o ICMS (art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “c”). Portanto, a vinculação do crédito às condições estabelecidas na legislação é uma exigência da própria lei complementar.

Em seu art. 20 e § 5º, a LC nº 87/96 disciplinou a compensação do imposto, em relação ao ativo imobilizado. Confira-se:

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.

(...)

§ 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:

I - a apropriação será feita à razão de um quarenta e oito avos por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II - em cada período de apuração do imposto, não será admitido o creditamento de que trata o inciso I, em relação à proporção das operações de saídas ou prestações isentas ou não tributadas sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período;

III - para aplicação do disposto nos incisos I e II deste parágrafo, o montante do crédito a ser apropriado será obtido multiplicando-se o valor total do respectivo crédito pelo fator igual a 1/48 (um quarenta e oito avos) da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período, equiparando-se às tributadas, para fins deste inciso, as saídas e prestações com destino ao exterior ou as saídas de papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos;

(Grifou-se).

A Lei nº 6.763/75, que institui o ICMS, abordou o crédito do ICMS do ativo imobilizado nos mesmos termos da legislação hierarquicamente superior:

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 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:

a) a entrada de bem destinado ao ativo imobilizado do estabelecimento, hipótese em que:

a.1) a apropriação será feita à razão de 1/48 (um quarenta e oito avos) por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada do bem no estabelecimento;

(Grifou-se).

As aquisições de bens destinados ao ativo permanente ensejam direito ao crédito de ICMS, desde que atendidas as condições estabelecidas na legislação tributária, especialmente as contidas nos §§ 3º e 5º do art. 66 do RICMS/02, dentre outras.

Art. 66. Observadas as demais disposições deste Título, será abatido, sob a forma de crédito, do imposto incidente nas operações ou nas prestações

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

realizadas no período, desde que a elas vinculado, o valor do ICMS correspondente:

(...)

Efeitos de 15/12/2002 a 30/11/2011:

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

(...)

§ 3º O abatimento, sob a forma de crédito, do imposto incidente nas operações relativas à entrada de bem destinado ao ativo permanente do estabelecimento observará, além do disposto nos §§ 7º a 10 do artigo 70 deste Regulamento, o seguinte:

I - será feito à razão de 1/48 (um quarenta e oito avos) por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada do bem no estabelecimento.

(...)

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

I - ser de propriedade do contribuinte;

II - ser utilizado nas atividades operacionais do contribuinte;

III - ter vida útil superior a 12 (doze) meses;

(...)

§ 6º Será admitido o crédito, na forma do § 3º deste artigo, relativo à aquisição de partes e peças empregadas nos bens a que se refere o parágrafo anterior, desde que:

I - a substituição das partes e peças resulte aumento da vida útil prevista no ato da aquisição ou do recebimento do respectivo bem por prazo superior a 12 (doze) meses; e

II - as partes e peças sejam contabilizadas como ativo imobilizado.

(Grifou-se).

Via de regra, os bens de produção (ativo imobilizado) são utilizados nas atividades operacionais de contribuinte do ICMS no mesmo mês em que ocorre a sua entrada no estabelecimento, sendo, pois, natural a disposição contida no art. 66, § 3º, inciso I do RICMS/02, idêntica à estabelecida no art. 20, § 5º, inciso I da Lei Complementar nº 87/96, que prevê a concessão de créditos do imposto, à razão de 1/48 mês (um quarenta e oito avos por mês), a partir do mês em que ocorrer a referida entrada.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em outras palavras, o que está previsto no art. 66 do RICMS/02, bem como no art. 20 da LC nº 87/96, é a concessão de créditos do ICMS, à razão de um quarenta e oito avos mensais, na proporção das saídas tributadas, em relação ao bem adquirido para integrar o ativo permanente de uma empresa, utilizado na consecução de sua atividade fabril, a partir do mês em que ocorrer a sua entrada no estabelecimento.

Porém, existem situações que caracterizam exceções a essa regra, nas quais a imobilização do bem ocorre posteriormente à sua entrada, como é o caso da fabricação de um equipamento no qual, durante a sua “construção”, são empregadas partes e peças.

É exatamente esse o caso dos autos, pois a questão ora em análise não se refere a uma aquisição de um bem de produção, para ser utilizado na atividade operacional de contribuinte, no mesmo mês de entrada do bem, e sim de aquisição de partes e peças para serem utilizadas na fabricação/montagem ou em reparos e manutenções de bens do ativo imobilizado, aumentando a sua vida útil por prazo superior a 01 (um) ano.

Em situações da espécie, os créditos do ICMS somente podem ser apropriados após o início de utilização do equipamento nas atividades operacionais do contribuinte (já contabilizado como ativo imobilizado). Tal conclusão decorre das disposições contidas no inciso II do § 5º e no inciso I do § 6º do art. 66 do RICMS/02, retrotranscrito.

Esse é o entendimento da SEF/MG, firmado por meio da solução dada à Consulta de Contribuinte nº 069/03, formulada pela própria Impugnante, cuja íntegra segue reproduzida:

Consulta de Contribuinte nº 069/2003

(MG de 27/05/2003)

PTA Nº: 16.000082884-09

CONSULENTE: Danone Ltda.

ORIGEM: Poços de Caldas - MG

Ementa:

CRÉDITO DE ICMS - ATIVO PERMANENTE - BEM FABRICADO NO ESTABELECIMENTO DO CONTRIBUINTE - Admite-se a apropriação de crédito de ICMS referente à aquisição de partes e peças para construção de máquinas e equipamentos destinados ao Ativo Imobilizado, desde que após a construção e o início da efetiva utilização do ativo, atendidos ainda, os requisitos constantes do § 5º, artigo 66, Parte Geral do RICMS/02, e as disposições da Instrução Normativa DLT/SRE n.º 01/98.

Exposição:

A Consulente, devidamente qualificada nos autos, tem como objeto social a exploração da indústria e do

comércio de leite, derivados de leite, biscoitos, águas minerais e produtos alimentícios em geral.

Informa que para a consecução de seu objeto social dentro dos padrões mundiais impostos pelo 'Grupo', bem como para atender as normas brasileiras emanadas do Ministério da Saúde e de outros órgãos de vigilância sanitária, vê-se obrigada a desenvolver o seu próprio ativo imobilizado. Dessa forma, adquire todos os componentes necessários à confecção de máquinas e equipamentos, conforme projetos elaborados por seu departamento de engenharia.

Anexa aos autos planilhas contendo a descrição dos produtos adquiridos para a fabricação de bens para o ativo imobilizado e formula a seguinte.

Consulta:

Poderá a Consulente apropriar o crédito de ICMS relativo às aquisições de material empregado na fabricação de bens para o seu ativo imobilizado?

Caso afirmativo, poderá efetuar o lançamento extemporâneo desses créditos observando-se o prazo decadencial?

Como tais créditos serão lançados e controlados no Livro CIAP?

Como esses créditos serão lançados nos livros Registro de Entradas e Registro de Apuração do ICMS?

Resposta:

A questão do direito ao crédito do ICMS relativo às aquisições de mercadorias para o ativo permanente está tratada na Lei Complementar n.º 87/96, a qual autorizou a utilização integral dos mesmos a partir de 1.º.11.1996 (artigo 33, inciso III).

Por seu turno, o RICMS/02 disciplina o aproveitamento de crédito referente às aquisições de partes e peças de máquinas e equipamentos no artigo 66, Parte Geral, especialmente no seu § 5º, que contém os elementos de caracterização do bem destinado ao ativo permanente.

No caso em comento, em que a Consulente adquiriu as partes e peças para fabricação/montagem de equipamentos, **não se pode cogitar, durante o processo de fabricação/montagem, da existência de bens que estejam aptos a serem utilizados em suas atividades operacionais, como requer o inciso I do referido § 5º.**

Todavia, **após a construção/montagem e o início de utilização desses equipamentos, admite-se a**

apropriação do crédito de ICMS referente à aquisição das partes e peças, desde que os equipamentos atendam aos requisitos do supracitado § 5º e às condições dispostas na Instrução Normativa DLT/SRE n.º 01/98.

Cabe lembrar à Consulente que o procedimento a ser adotado quanto ao crédito relativo às operações de aquisição de bens do ativo permanente foi alterado em virtude da edição da LC n.º 102/2000.

Até 31/07/2000, o imposto incidente na operação era integral e imediatamente lançado como crédito no período correspondente à entrada do bem no estabelecimento, ficando sujeito a estornos posteriores no caso de operações e prestações subsequentes isentas, não tributadas ou com base de cálculo reduzida, bem como na hipótese de alienação do bem antes de decorridos 5 anos de sua entrada no estabelecimento.

Atualmente, com as modificações da LC n.º 102/2000, a lógica é outra: o creditamento não mais ocorre de forma integral e imediata, mas sim parceladamente, à razão de 1/48 ao mês, sendo vedado (trata-se de vedação e não mais de estorno), a cada período, o abatimento da parcela proporcional à realização de operações e prestações isentas, não tributadas e com base de cálculo reduzida.

Sim, após a constatação do cabimento do crédito, a Consulente poderá realizar o seu lançamento extemporâneo, respeitado o prazo decadencial.

Os créditos de ICMS relativos à aquisição de bens para o ativo permanente deverão ser transcritos no Livro Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente - CIAP, observando-se as disposições constantes do Título V, Capítulo VIII, Parte 1 do Anexo V do RICMS/02, especialmente aquelas contidas no artigo 206, que disciplinam a forma de escrituração.

A escrituração do documento fiscal relativo à entrada de bem destinado ao ativo permanente e do crédito do imposto correspondente está disciplinada nos incisos I a III, Parágrafo único, artigo 168, Parte 1, Anexo V do RICMS/02.

No que se refere à escrituração do Livro Registro de Apuração do ICMS, a Consulente deverá observar o disposto nos artigos 202 e 203, Parte 1 do retro citado Anexo V.

(Destacou-se).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Esse mesmo entendimento já havia sido exposto na resposta à Consulta de Contribuinte nº 038/03, publicada no Diário Oficial deste Estado em 15/03/03, *in verbis*:

Consulta de Contribuinte nº 038/2003

(MG de 15/03/2003)

Ementa:

CRÉDITO DE ICMS - ATIVO IMOBILIZADO - PARTES E PEÇAS - Admite-se a apropriação de crédito de ICMS referente à aquisição de partes e peças para a construção de máquinas e equipamentos destinados ao Ativo Imobilizado, desde que após a construção e o início da efetiva utilização do ativo, atendidos, ainda, os requisitos constantes do § 5º, artigo 66, Parte Geral do RICMS/02, e as disposições da Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98.

(...)

Consulta:

Isso posto, consulta se poderá apropriar o crédito de ICMS relativo às aquisições de material empregado na construção deste equipamento transportador, com fulcro no inciso II, art. 66 do RICMS/2002.

Resposta:

O direito ao aproveitamento de crédito de partes e peças de máquinas e equipamentos rege-se nos termos das disposições contidas no art. 66, Parte Geral do RICMS/2002, observando-se, especialmente, o § 5º desse artigo, que contém os requisitos de caracterização do bem destinado ao ativo permanente.

Na hipótese em comento, em que o contribuinte adquiriu chapas de aço para construção de um equipamento transportador de seus produtos acabados, **não se pode cogitar, durante a construção do mencionado equipamento, de um bem que esteja apto a ser utilizado em suas atividades operacionais, como requer o inciso I do referido § 5º.**

Todavia, **após a construção e o início de utilização desse equipamento transportador,** é possível a apropriação do crédito de ICMS referente à aquisição dessas partes e peças, desde que o equipamento transportador construído atenda aos requisitos do supracitado § 5º e às condições dispostas na Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98.

(Destacou-se).

Ou seja, no período autuado, a legislação tributária é bastante clara no sentido de que as partes e peças destinadas à montagem de bens/equipamentos fazem jus ao creditamento do imposto, quando o referido bem/equipamento esteja apto a ser utilizado em suas atividades operacionais e atendam aos requisitos do supracitado § 5º e às condições dispostas na Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98.

Apesar de ter sido implementada em data posterior à da ocorrência dos fatos aqui discutidos, a norma estabelecida no § 14º do art. 66 do RICMS/02 c/c § 12º de tal artigo, confirmam a interpretação do legislador mineiro de que o valor do ICMS do componente de bem do ativo imobilizado, fabricado no próprio estabelecimento do contribuinte, somente é passível de apropriação no momento em que a fabricação do bem estiver concluída e ele estiver pronto para ser utilizado.

Efeitos a partir de 1º/12/2011 - Acrescido pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 7º, ambos do Dec. nº 45.776, de 21/11/2011.

§ 12. Incluem-se, também, no conceito de bem do ativo imobilizado, observadas as condições estabelecidas nos §§ 5º e 6º deste artigo:

I - o bem fabricado no próprio estabelecimento do contribuinte;

(...)

§ 14. O valor do ICMS do componente de bem do ativo imobilizado fabricado no próprio estabelecimento do contribuinte somente será passível de apropriação no momento em que a fabricação do bem estiver concluída e ele estiver pronto para ser utilizado.

§ 15. Para os efeitos do disposto no § 14, considera-se componente a mercadoria utilizada na fabricação de bem do ativo imobilizado no próprio estabelecimento do contribuinte.

A conclusão é a mesma em relação às partes e peças utilizadas na manutenção/repares de bens do imobilizado, aumentando sua vida útil por período superior a 01 (um ano), pois estas devem ser imobilizadas a partir do momento de sua incorporação ao bem principal.

É o que se depreende do art. 346, §§ 1º e 2º do Regulamento do Imposto de Renda, pois, de acordo com o referido dispositivo legal, “se dos reparos, da conservação ou da substituição de partes resultar aumento da vida útil prevista no ato de aquisição do respectivo bem, as despesas correspondentes, quando aquele aumento for superior a um ano, deverão ser capitalizadas, a fim de servirem de base a depreciações futuras”. Confira-se:

Art. 346. Serão admitidas, como custo ou despesa operacional, as despesas com reparos e conservação de bens e instalações destinadas a mantê-los em condições eficientes de operação (Lei nº 4.506, de 1964, art. 48).

§ 1º Se dos reparos, da conservação ou da substituição de partes e peças resultar aumento

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

da vida útil prevista no ato de aquisição do respectivo bem, as despesas correspondentes, quando aquele aumento for superior a um ano, deverão ser capitalizadas, a fim de servirem de base a depreciações futuras (Lei nº 4.506, de 1964, art. 48, parágrafo único).

§ 2º Os gastos incorridos com reparos, conservação ou substituição de partes e peças de bens do ativo imobilizado, de que resulte aumento da vida útil superior a um ano, deverão ser incorporados ao valor do bem, para fins de depreciação do novo valor contábil, no novo prazo de vida útil previsto para o bem recuperado, ou, alternativamente, a pessoa jurídica poderá:

Assim, nas aquisições de partes e peças destinadas à incorporação ao ativo imobilizado do contribuinte, não poderá ser efetuado crédito fiscal do ICMS na fase pré-operacional deste bem. Desta forma, o crédito somente poderá ser admitido no período de apuração em que o bem produzido for colocado em funcionamento.

Por oportuno, cabe informar que a Impugnante já foi autuada pela mesma infringência nos PTAs de nºs 01.000178849-59 e 01.000182857-22, tendo sido confirmadas as exigências fiscais neste Conselho de Contribuintes, conforme Acórdãos nº 21.061/13/3ª e 21.062/13/3ª, assim ementados:

ACÓRDÃO: 21.061/13/3ª RITO: ORDINÁRIO

PTA/AI: 01.000178849-59

ORIGEM: DF/POÇOS DE CALDAS

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - BEM PARA O ATIVO PERMANENTE - PARTES E PEÇAS. APROVEITAMENTO INDEVIDO E EXTEMPORÂNEO DE CRÉDITOS DE ICMS, NOS MESES DE OUTUBRO E NOVEMBRO DE 2007, RELATIVOS A PARTES E PEÇAS ADQUIRIDAS NOS EXERCÍCIOS DE 2006 E 2007, UTILIZADAS NA FABRICAÇÃO/MONTAGEM OU EM REPAROS E MANUTENÇÕES DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO, AUMENTANDO A SUA VIDA ÚTIL POR PRAZO SUPERIOR A 01 (UM) ANO, UMA VEZ QUE AS PARCELAS APROPRIADAS ABRANGERAM PERÍODOS ANTERIORES AO MÊS DA EFETIVA UTILIZAÇÃO DO BEM OU DAS PARTES E PEÇAS NELE EMPREGADAS, CONTRARIANDO A LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA DO IMPOSTO. CRÉDITO TRIBUTÁRIO REFORMULADO PELO FISCO, APÓS ANÁLISE DE NOVOS DOCUMENTOS APRESENTADOS PELA IMPUGNANTE. CORRETAS AS EXIGÊNCIAS REMANESCENTES DE ICMS E DAS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA PREVISTAS NO ART. 56, INCISO II E 55, INCISO XXVI, MAJORADA EM 100% (CEM POR CENTO), NOS TERMOS DO ART. 53, §§ 6º E 7º, TODOS DA LEI Nº 6.763/75. CONCEDIDO À AUTUADA O DIREITO A APROPRIAR, EM SUA ESCRITA FISCAL/DAPI, AS PARCELAS DOS CRÉDITOS ORA GLOSADOS. LANÇAMENTO PARCIALMENTE PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(GRIFOS ACRESCIDOS).

ACÓRDÃO: 21.062/13/3ª

RITO: ORDINÁRIO

PTA/AI: 01.000182857-22

ORIGEM: DF/POÇOS DE CALDAS

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - BEM PARA O ATIVO PERMANENTE - PARTES E PEÇAS. APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DE ICMS, RELATIVOS A PARTES E PEÇAS UTILIZADAS NA FABRICAÇÃO/MONTAGEM OU EM REPAROS E MANUTENÇÕES DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO, AUMENTANDO A SUA VIDA ÚTIL POR PRAZO SUPERIOR A 01 (UM) ANO, UMA VEZ QUE AS PARCELAS APROPRIADAS ABRANGERAM PERÍODOS ANTERIORES AO MÊS DA EFETIVA UTILIZAÇÃO DO BEM OU DAS PARTES E PEÇAS NELE EMPREGADAS, CONTRARIANDO A LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA DO IMPOSTO. CORRETAS AS EXIGÊNCIAS DE ICMS E DAS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA PREVISTAS NO ART. 56, INCISO II E 55, INCISO XXVI, MAJORADA EM 100% (CEM POR CENTO), NOS TERMOS DO ART. 53, §§ 6º E 7º, TODOS DA LEI Nº 6.763/75. CONCEDIDO À AUTUADA O DIREITO A APROPRIAR, EM SUA ESCRITA FISCAL/DAPI, AS PARCELAS DOS CRÉDITOS ORA GLOSADOS. LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

(GRIFOS ACRESCIDOS).

Ressalte-se que tais decisões foram confirmadas pela Câmara Especial deste Colendo Conselho de Contribuintes, nos Acórdãos nº 4214/14/CE e 4215/14/CE.

Esclareça-se que o benefício fiscal inserido no inciso I do § 3º do art. 66 do RICMS/02, com vigência a partir de 21/12/13, que passou a admitir a apropriação do crédito, independentemente da data do início da utilização do bem adquirido na atividade operacional do contribuinte, não se aplica ao caso dos autos, visto que a presente autuação se restringe aos créditos apropriados no período de janeiro a dezembro de 2009.

De acordo com a Impugnante, mesmo que se assumisse como correto o entendimento invocado pela Fiscalização, grande parte dos valores autuados não poderia ser dela exigida.

Nesse sentido, salienta que todos os bens, relacionados no Anexo III, entraram em atividade em 2009 e que, *“no que tange a esses bens, mesmo que o aproveitamento dos créditos tivesse se iniciado na data de utilização, as 48 parcelas previstas na legislação já teriam sido apropriadas até a data da lavratura da autuação fiscal ora combatida, ocorrida apenas em setembro de 2014”*.

Apresenta quadro demonstrativo dos valores de ICMS por ela recolhidos no período janeiro a dezembro de 2009, arguindo que o seu procedimento não fez com que houvesse saldo credor de ICMS após o aproveitamento em discussão, não caracterizando qualquer artifício para o não recolhimento do imposto.

Enfatiza que *“caso os créditos fossem aproveitados a partir do início da utilização dos bens, os recolhimentos teriam valores mais elevados nos primeiros meses e mais reduzidos nos últimos. Em outras palavras, o reconhecimento antecipado dos créditos implica a redução também antecipada dos valores a recolher a título de ICMS. Por outro lado, os recolhimentos nos últimos meses foram mais elevados em razão do critério adotado pela Impugnante”*.

A seu ver, *“o que houve foi o mero diferimento do recolhimento do ICMS, que foi, inquestionavelmente, pago”*.

Aduz que tomando-se por exemplo um determinado bem que houvesse sido adquirido em janeiro de 2009, iniciado sua utilização em dezembro do mesmo ano e iniciado o aproveitamento dos créditos na data da entrada do referido bem, a última parcela seria apropriada em dezembro de 2012, antes da lavratura do presente Auto de Infração.

Argumenta que, ainda, que se considerasse a última data de início de utilização dos bens autuados, ocorrida em junho de 2010, todas as 48 (quarenta e oito) parcelas dos créditos já teriam sido aproveitadas antes da lavratura do Auto de Infração, não se podendo admitir a exigência do ICMS a elas correspondente.

Após apresentar quadros ilustrativos acerca de seu argumento, a Impugnante afirma que, ainda que se adotasse o entendimento da Fiscalização, não se poderia, em hipótese alguma, dela exigir *“quaisquer valores a título de ICMS, uma vez que, conforme suficientemente demonstrado, seu ‘modus operandi’ não implicou falta de recolhimento do imposto”*.

No seu entender, o questionamento da Fiscalização está vinculado apenas ao momento da apropriação dos créditos e não quanto à sua legitimidade propriamente dita.

Observe-se que, apesar de suas alegações, a própria Impugnante reconhece que houve recolhimento a menor do imposto no período compreendido entre o mês de entrada dos respectivos bens e aquele em que se deu a sua efetiva utilização.

É bem verdade que os créditos estornados poderiam ter sido apropriados em períodos posteriores àqueles em que foram glosados, que reduziria o valor do ICMS por ela recolhido em relação a esses períodos (períodos futuros, em relação aos glosados), porém, tal fato não tem o condão ilidir o feito fiscal, pois, de acordo com o art. 136 do CTN *“a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato”*.

Em seu livro Curso de Direito Tributário, 28ª edição (fls. 189/190), Hugo de Brito Machado assim se leciona:

O art. 136, do CTN não estabelece a responsabilidade objetiva em matéria de penalidades tributárias, mas a responsabilidade por culpa presumida. A diferença é simples. Na responsabilidade objetiva não se pode questionar a respeito da intenção do agente. Já na responsabilidade por culpa presumida tem-se que a

responsabilidade independe da intenção apenas no sentido de que não há necessidade de se demonstrar a presença de dolo ou culpa, mas o interessado pode excluir a responsabilidade fazendo a prova de que, além de não ter tido a intenção de infringir a norma, teve a intenção de obedecer a ela, o que não lhe foi possível fazer por causas superiores à sua vontade.

No caso presente, não há nada que permita a conclusão de que o descumprimento da obrigação acessória tenha ocorrido por “*causas superiores*” à vontade da Autuada, muito pelo contrário, pois é notório que a empresa autuada, ao ignorar a interpretação da SEF/MG sobre a matéria, expressada por meio da solução dada à consulta por ela própria formulada (Consulta de Contribuinte nº 069/2003), assumiu inteiro risco e acabou sendo autuada exatamente por descumprir legislação tributária específica, objeto da referida consulta.

Assim, a Impugnante deve responder não só pelo tributo devido como também pela penalidade que lhe foi imputada, de natureza punitiva, em função do descumprimento da obrigação acessória.

Em razão da reformulação do lançamento promovida pela Fiscalização, a Impugnante alega que houve mudança de critério jurídico ao aumentar o período de apuração do Auto de Infração de janeiro a dezembro de 2009 para janeiro de 2009 a junho de 2010, tentando alargar a autuação para proceder o lançamento de débitos relativos a fatos geradores que não foram objeto da autuação originária, alterando os valores do ICMS e multas, em afronta ao art. 146 do Código Tributário Nacional.

No entanto, não houve mudança de critério jurídico, conforme alegado pela Impugnante, nem tampouco ocorreu o lançamento de débitos relativos a fatos geradores que não foram objeto da autuação originária, visto que o valor do crédito estornado permaneceu inalterado (ICMS, multa de revalidação e isolada).

O preceituado art. 146 do CTN assim dispõe:

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

(Grifou-se).

A doutrina leciona que ocorre mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa simplesmente muda de interpretação, substitui uma interpretação por outra, sem que se possa dizer que qualquer das duas seja incorreta.

Nas palavras do professor Kyoshi Harada:

Adotado um critério jurídico de interpretação pelo fisco ao longo do tempo para fiscalizar as atividades de determinado contribuinte concluindo pela regularidade de sua situação fiscal, não pode o mesmo fisco rever as atividades do passado para exigir tributos e aplicar

sanções a pretexto de que a administração alterou seu entendimento acerca da matéria.”

Nesse sentido, importante a transcrição dos ensinamentos do ilustre tributarista Hugo de Brito Machado a respeito da matéria (Curso de Direito Tributário, 28a Edição, 2006, Malheiros, pág. 203):

Mudança de critério jurídico não se confunde com erro de fato nem mesmo com erro de direito, embora a distinção, relativamente a este último, seja sutil.

Há erro de direito quando o lançamento é feito ilegalmente, em virtude de ignorância ou errada compreensão da lei. O lançamento, vale dizer, a decisão da autoridade administrativa, situa-se, neste caso, fora da moldura ou quadro de interpretação que a Ciência do direito oferece. Há mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa simplesmente muda de interpretação, substitui uma interpretação por outra, sem que se possa dizer que qualquer das duas seja incorreta. Também há mudança de critério jurídico, quando a autoridade administrativa, tendo adotado uma entre várias alternativas expressamente admitidas pela lei na feitura do lançamento, depois pretende alterar esse lançamento, mediante a escolha de outra das alternativas admitidas e que enseja a determinação de um critério tributário de valor diverso, geralmente mais elevado. (Grifos acrescidos).

O que ocorre, no caso dos autos, foi a simples reformulação da planilha, que se encontrava equivocada quanto à alocação aos meses de apropriação, tendo ocorrido a retificação para adequar corretamente o lançamento do crédito à aplicação da legislação tributária do estado de Minas Gerais.

O fato de tal constatação ter ocorrido posteriormente não caracteriza a mudança de critério jurídico.

Verifica-se da comparação entre o demonstrativo do crédito tributário original com o demonstrativo após a retificação, que esta foi favorável à Autuada, já que no original os valores iniciais eram maiores, fazendo com que os juros inicialmente incidentes fossem maiores.

Quando existe erro de fato na confecção do lançamento, a autoridade administrativa tem o dever de proceder sua revisão, pois aqueles que detém o dever funcional de constituição do crédito tributário também devem fazer o controle da legalidade de atos administrativos. A revisão de ofício é um poder dever da administração pública. Paulo de Barros de Carvalho expõe com clareza a sua posição sobre a matéria. Escreve ele:

O agente público, ao verificar o valor da operação, base de cálculo do imposto, toma-o a menor, promovendo a determinação da dívida em quantia inferior à que

efetivamente é. Tempos depois, antes, naturalmente, que flua o prazo decadencial, procede a expedição de ofício, comunicando ao sujeito passivo a alteração havida no lançamento originário. Houve erro de fato e, portanto, é regular a iniciativa modificadora da Fazenda Pública. Noutro quadro, funcionário competente promove o cálculo do tributo devido, mediante aplicação de certa alíquota, digamos, 17%, em virtude da classificação que entende correta, para determinado produto industrializado, na tabela do IPI. Posteriormente, sem apontar qualquer aspecto material novo do bem que analisar, muda de opinião, passando a classificá-lo numa posição mais gravosa da tabela, em que a alíquota é de 23%, alegando que este é percentual juridicamente mais adequado àquele produto industrializado. A alteração não pode prevalecer, fundada que está em mudança de critério jurídico. O agente não poderia, segundo o direito, desconhecer a diretriz jurídica apropriada à escolha da alíquota. Houve erro de direito e o citado art. 146 só permite aplicar o novel critério para fatos jurídicos tributários subsequentes àquele que ensejou a tributação.

Hugo de Brito Machado afirma que “ocorrendo erro na feitura, quer no conhecimento dos fatos, quer no conhecimento das normas aplicadas, o lançamento pode e deve ser revisto”.

Os lançamentos em geral podem ser objeto de revisão, desde que constatado erro em sua feitura e não esteja ainda extinto pela decadência o direito de lançar. Tanto o lançamento de ofício, como o lançamento por declaração, e ainda o lançamento por homologação, podem ser revistos” (Hugo de Brito Machado, in Curso e Direito Tributário, 19ª ed., Malheiros, 2001, p. 147).

(Grifos acrescidos).

A Impugnante, referenciando a segunda reformulação do crédito tributário que tratou da redução da multa isolada, em razão da constatação de que no mês de novembro de 2009 não se caracterizou a dupla reincidência, alega que houve majoração da penalidade aplicada, o que afrontaria o disposto no art. 149 do CTN.

Entretanto, tal alegação não tem fundamento.

A segunda reformulação cuidou exatamente de reduzir o valor da multa isolada aplicada.

Conforme já esclarecido em sede de preliminar, a reformulação do crédito tributário está prevista nos arts. 145 e 149 do CTN.

Corretas, portanto, as exigências fiscais, constituídas pelo ICMS apurado, acrescido da respectiva multa de revalidação e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Conforme salientado, além do ICMS e da respectiva multa de revalidação, exige-se a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, majorada em 50% (cinquenta por cento) na primeira reincidência e em 100% (cem por cento) na segunda, nos termos dos §§ 6º e 7º do art. 53 da referida lei:

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.

A Impugnante alega que seria inaplicável a reincidência visto que não existe identidade entre os fatos que lastreiam o Auto de Infração ora guerreado e aqueles que deram azo às autuações supracitadas.

Contudo, depreende-se do § 6º retrotranscrito, que a reincidência decorre da prática de nova infração cuja penalidade seja idêntica àquela da infração anterior, pela mesma pessoa, contados da data em que houver sido reconhecida a infração anterior pelo sujeito passivo, seja na data do pagamento ou da decisão irrecorrível condenatória, nos termos do dispositivo legal supracitado.

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 ou da identidade entre as infrações, como defende a Impugnante. Ou seja, ainda que tenham naturezas diferentes, se as infrações estiverem sujeitas à mesma penalidade, como é o caso presente, estará caracterizada a reincidência.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, corretamente agiu a Fiscalização ao majorar a multa isolada exigida em 50% (cinquenta por cento) na primeira reincidência e em 100% (cem por cento) na segunda, nos exatos termos estabelecidos no art. 53, § § 6º e 7º da Lei nº 6.763/75.

Da análise dos documentos comprobatórios da reincidência acostados aos autos pela Fiscalização (extratos do SICAF acostados às fls. 192/194), a caracterização da reincidência pode ser assim demonstrada:

- PTA nº 01.000147023-53 - data da revelia: 12/11/04; penalidade aplicada: art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, ensejando a majoração da multa isolada de 13/11/04 a 12/11/09;

- PTA nº 01.000151394-31- data da decisão irrecurável na esfera administrativa: 07/09/06 (Acórdão nº 17.034/06/2ª), penalidade aplicada: art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, ensejando a majoração da multa isolada de 08/09/06 a 07/09/11.

- PTA nº 01.000162165-45 - data da decisão irrecurável na esfera administrativa: 30/12/09 (Acórdão nº 19.439/09/1ª), penalidade aplicada: art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, ensejando a majoração da multa isolada a partir de 31/12/09.

- Período objeto da presente autuação: 01/01/09 a 30/06/10; penalidade aplicada: art. 55, XXVI da Lei nº 6.763/75.

Conclusão: majoração de 100% (cem por cento) no período de 01/01/09 a 31/10/09; 50% (cinquenta por cento) nos meses de novembro e dezembro de 2009, e 100% (cem por cento) de 01/01/10 a 30/06/10.

Na última reformulação do crédito tributário (fls. 548/549 e 555), a Fiscalização reduziu em parte a majoração da multa isolada, que, anteriormente, havia sido aplicada no percentual de 100% (cem por cento) para todo o período autuado (mais especificamente, o Fisco aplicou a majoração no percentual de 50% - cinquenta por cento em relação ao mês de novembro de 2009).

A fim de demonstrar de forma esquemática a aplicação da reincidência na linha do tempo, a Fiscalização elaborou o quadro de fls. 550, que pode ser assim representado:

PTA	Data inicio	data final	PERÍODO AUTUADO											
			2005	2006	2007	2008	2009					2010		
							JAN/JUN	JUL	AGO	SET	OUT	NOV	DEZ	JAN/JUN
01000147023-53	12/11/2004	11/11/2009												
01000151394-31	07/09/2006	06/09/2011												
01000162165-45	30/12/2009	29/12/2014												
MAJORAÇÃO DA MULTA ISOLADA							100%	100%			50%	50%	100%	

Em síntese, tem-se que: no PTA nº 01.000147023-53, foi declarada a revelia em 12/11/04, estendendo seus efeitos para aplicação de majoração de penalidade até 31/10/09; o PTA nº 01.000151394-31 teve sua decisão irrecurável na esfera administrativa, conforme acórdão publicado em 07/09/06, aplicando-se a majoração ao período de 01/10/06 a 31/10/11; Já o PTA nº 01.000162165-45, teve sua

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

decisão irrecorrível na esfera administrativa em 30/12/09, possibilitando a majoração no período de 01/01/10 a 30/06/10.

Dessa forma, verifica-se que no período de novembro e dezembro de 2009 restou caracterizada apenas uma reincidência, pelo que se deve, também, adequar o percentual de majoração da multa isolada para 50% (cinquenta por cento) no mês de dezembro de 2009, ao invés de apenas no mês de novembro, como fez a Fiscalização.

Noutra feita, a alegação da Impugnante quanto à vedação da aplicação concomitante das multas de revalidação e isolada, o que caracterizaria o *bis in idem*, não prospera.

As penalidades aplicadas decorrem de infrações distintas, pelo que não se confundem. Enquanto a multa de revalidação constitui sanção pelo descumprimento de obrigação principal (pagamento a menor do imposto), a multa isolada tem como pressuposto o descumprimento de obrigação acessória, no caso, por apropriar crédito em desacordo com a legislação tributária.

Com efeito, a multa de 50% (cinquenta por cento) prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão do recolhimento a menor de ICMS efetuado pela Autuada. Já 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. Vê-se, portanto, que se trata de infrações distintas, uma relativa à obrigação principal e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

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 INADIMPLEMENTO 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 TRIBUTO 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: Ex.^a. SR.^a. DES.^a. VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE.

Diante disso, não se vislumbra a ocorrência do *bis in idem* apontado pela Defesa em relação às penalidades exigidas pelo Fiscalização.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

As questões de cunho constitucional alegadas pela Impugnante (princípios da capacidade contributiva, da razoabilidade, da proporcionalidade, da vedação ao confisco, etc.) não serão aqui analisadas, uma vez que não compete a este órgão julgador, nos termos do art. 110, inciso I do RPTA “a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda”.

Da autorização para a Autuada se apropriar na sua escrita fiscal dos créditos glosados que já tenham sido alcançados pela decadência até a publicação deste acórdão

Como já relatado, o questionamento da Fiscalização está vinculado apenas ao momento da apropriação dos créditos e não à sua legitimidade propriamente dita, ou seja, os créditos foram glosados, uma vez que apropriados no mês da aquisição das partes e peças, e não a partir do mês em que o bem do imobilizado foi efetivamente utilizado nas atividades operacionais da Impugnante.

Ocorre, entretanto, que tal procedimento implica em perda do direito ao creditamento, em relação aos créditos vinculados aos bens do imobilizado, cuja data de utilização tenha ocorrido há mais de 05 (cinco) anos.

Cabe destacar que, no caso dos autos, há uma transferência do marco inicial para contagem do prazo decadencial para o mês que em ocorreu a utilização do bem imobilizado, ou seja, os 05 (cinco) anos devem ser contados a partir do mês em que ocorreu a referida utilização:

EXEMPLOS DE ESTORNOS MENSAL POR PRODUTOS - PTA 01.000233664-17								
PARCELAS CONTADAS A PARTIR DA DATA DE ENTRADA ATÉ O MÊS ANTERIOR A UTILIZAÇÃO DO BEM								
NF Nº	DATA DA ENTRADA	DATA DA UTILIZAÇÃO	ICMS DESTACADO NA NF	1/48 MÊS	PERÍODO INICIAL DO ESTORNO	PERÍODO FINAL DO ESTORNO	PARCELAS A ESTORNAR	VALOR DO ESTORNO
168049	05/01/09	01/07/09	1.521,76	31,70	jan/09	jun/09	6	190,22
1075	12/01/09	01/06/09	5.184,18	108,00	jan/09	mai/09	5	540,02
343909	29/10/09	01/01/10	17.296,20	360,34	out/09	dez/09	3	1.081,01

No caso do exemplo acima, em que a utilização dos bens ocorreu em 01/07/09, a apropriação das 48 (quarenta e oito parcelas) mensais teria início em julho de 2009 e se estenderia até junho de 2013. Se as parcelas não fossem apropriadas mensalmente, os mesmos créditos poderiam ser apropriados, em uma única parcela, de forma extemporânea, até 01/07/14 (cinco anos data da utilização).

Em ambas as hipóteses, já estaria decaído o direito da Impugnante, não obstante a legitimidade de seus créditos, pois, repita-se, no presente processo não se discute a legitimidade dos créditos propriamente dita, mas apenas a questão do marco inicial para a sua apropriação.

O mesmo ocorre com os bens que foram utilizados a partir de janeiro de 2010, as 48 (quarenta e oito) parcelas seriam apropriadas até dezembro de 2014. Ou, no caso da apropriação extemporânea, até janeiro de 2015 (cinco anos a partir da data da

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

utilização). Prazos estes também expirados, considerando que o julgamento final deste PTA ocorra no ano de 2016.

Diante disso, concede-se à Autuada o direito de lançar as parcelas dos créditos glosados em sua escrita fiscal/DAPI, que na data da publicação deste acórdão já estejam atingidos pela decadência (quinquenal).

Se, na data da publicação deste acórdão, existir alguma parcela estornada ainda não atingida pela decadência, o crédito deve ser apropriado na forma regulamentar, à razão de um quarenta e oito avos mensais, a partir do mês da publicação do acórdão.

Assim, não obstante a correção do feito fiscal, nos termos da legislação vigente, concede-se à Impugnante o direito de se apropriar os mesmos créditos glosados nesta peça fiscal, observada as exclusões já feitas pela Fiscalização, para que se evite dupla penalização, que seria caracterizada pela perda de créditos legítimos, ainda que apropriados de forma indevida.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a prefacial arguida. No mérito, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 555 e, ainda, adequar a majoração da multa isolada em 50% (cinquenta por cento) no mês de dezembro de 2009 e, também, conceder à Autuada o direito de lançar em sua escrita fiscal/DAPI as parcelas dos créditos glosados neste Auto de Infração. Participaram do julgamento, além dos signatários, as Conselheiras Cinara Lucchesi Vasconcelos Campos e Maria Vanessa Soares Nunes.

Sala das Sessões, 29 de abril de 2016.

Carlos Alberto Moreira Alves
Presidente / Revisor

José Luiz Drumond
Relator

P