

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 22.302/16/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000214841-88
Impugnação: 40.010136771-44
Impugnante: Cifarma Científica Farmacêutica Ltda
IE: 578990997.00-19
Origem: DF/BH-4 - Belo Horizonte

EMENTA

BASE DE CÁLCULO - TRANSFERÊNCIA INTERESTADUAL - VALOR INFERIOR AO CUSTO. Constatado que a Autuada transferiu mercadorias para outro estabelecimento de sua titularidade, localizado em outra unidade da Federação, utilizando-se de base de cálculo do ICMS inferior à prevista no art. 43, inciso IV, subalínea "b.2" do RICMS/02. Exigências de ICMS e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea "c" da citada lei, c/c art. 106, inciso II, alínea "c" do CTN. Crédito tributário reformulado pelo Fisco. Deve-se ainda considerar na apuração do custo de produção, na rubrica "uso e consumo", os valores lançados na conta contábil 32.32.007 – Consumo de materiais (exercícios de 2010 a 2013) e para o exercício de 2009, o valor apurado pela aplicação do percentual médio obtido entre os valores totais lançados na DAPI como uso e consumo e os valores declarados como "consumo de materiais" na DRE, nos períodos declarados.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a constatação, no período de junho de 2009 a dezembro de 2013, da transferência de medicamentos de produção própria da unidade situada no município de Santa Luzia/MG para seu estabelecimento matriz, localizado no município de Anápolis/GO, consignando, como base de cálculo de ICMS, valores inferiores ao custo de produção, procedimento que é vedado pelo art. 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar nº 87/96, pelo art. 13, § 8º, alínea "b" da Lei nº 6.763/75, bem como pelo art. 43, inciso IV, subalínea "b.2" do RICMS/02.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação, prevista no inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea "c" da mesma lei, c/c o art. 106, inciso II, alínea "c" do Código Tributário Nacional.

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu representante legal, Impugnação às fls. 82/93. Acosta os documentos de fls. 94/205.

A defesa se baseia nas seguintes alegações, em apertada síntese:

- que houve ofensa ao princípio da legalidade, visto que o Auditor Fiscal altera e modifica os enunciados dos arts. 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar nº

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

87/96 e art. 13, § 8º, letra “b” da Lei nº 6.763/75, que trata do custo da mercadoria produzida para efeitos da composição da base de cálculo do ICMS nas saídas de mercadorias para estabelecimento localizado em outro estado;

- que o Fisco acrescentou os termos “uso e consumo”, “energia elétrica”, “transportes e comunicação”, “serviços de terceiros”, “depreciação”, “locação de imóveis” e “outros custos”, para calcular o custo da mercadoria vendida, que originou o lançamento tributário;

- que a lei determina expressamente que as despesas tidas como custo de mercadoria produzida referem aos “custos diretos”, ou seja, aqueles diretamente ligados à produção;

- que de acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade, custos diretos são aqueles que podem ser fácil e economicamente identificados ao objeto de custeio, sem qualquer rateio, por exemplo a matéria-prima consumida e a mão de obra.

- que compõem os custos diretos a matéria-prima consumida, devendo ser deduzidos do custo de venda os insumos em estoques, bem como os custos de mão de obra dos operários, em alguns casos pode ser um custo indireto, como exemplo o salário de um supervisor da produção;

- que a Fiscalização não observou o disposto no art. 112, inciso II do CTN, tendo interpretado de maneira desfavorável ao Contribuinte, no tocante ao art. 13 da LC nº 87/96, inserindo elementos não contidos na norma;

- que houve erro nos cálculos em razão do Fisco ter adotado o valor de matéria-prima pelo seu valor de entrada, sem a dedução dos impostos federais e estaduais, conforme determina na Resolução do Conselho Federal de Contabilidade, além de estarem inseridos os valores de materiais de embalagens, e mesmo assim, a Fiscalização utilizou outro critério para apurar o custo médio da embalagem.

- que também enseja a nulidade do Auto de Infração o fato de ter sido lavrado com insegurança na determinação da infração, em razão dos seguintes erros:

- o valor de saídas tributadas adotado pelo Fisco, constante do Anexo 3, diverge do valor das informações transmitidas pela Autuada, por meio do DAPI, no exercício de 2013;

- o valor utilizado com custo anual de produção, relativo ao ano de 2009, visto que o Fisco adotou o período de janeiro a dezembro de 2009, sendo que o período fiscalizado refere-se a junho a dezembro de 2009, o que teria acarretado uma considerável elevação no coeficiente encontrado pelo Fiscal;

- o valor utilizado a título de “energia elétrica”, além de não estar previsto no art. 13 da LC nº 87/96, na escrituração fiscal é lançado o valor total da fatura, sendo que o valor correto refere-se apenas à unidade produtiva;

- que as saídas a título de transferência de mercadorias entre estabelecimentos industriais, não estão sujeitas à substituição tributária, portanto, não é devido o acréscimo de “valor agregado”, de acordo com o art. 18, inciso III do Anexo XV do RICMS/02;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- que o Fisco além de acrescentar despesas indevidas ao custo de produção, ainda utilizou o índice de valor agregado para compor a base de cálculo nas saídas;
- que o Fisco utilizou algumas despesas duas vezes, dadas as fontes de informações conterem o mesmo tipo de despesa/custo, como exemplo a conta contábil “outros”, onde se encontram lançados na escrituração fiscal a título de “uso e consumo”.
- que o mesmo ocorre com a fórmula adotada para se obter o custo das embalagens/caixas, para apurar o custo médio do comprimido produzido. Os valores da aquisição das embalagens estão lançados como matéria-prima, uma vez que se encontram escrituradas nos livros fiscais nos CFOPs 1.101 e 2.101, conforme se comprova, por amostragem, por meio da Nota Fiscal nº 34.872, de 29/05/13, lançada em 07/06/13, como “matéria-prima”, na contabilidade às fls. 17 do livro Razão e no livro Registro de Entradas, às fls.03, ora anexada.
- que foram utilizados no levantamento de 2009 valores de custo, relativamente aos meses de janeiro a maio, já alcançados pela prescrição/decadência, previstos nos arts. 173 e 174 do CTN;
- que, por um equívoco as informações repassadas à Fiscalização (anexo 8), contemplam os custos gerais da Matriz, localizada no estado de Goiás e da filial mineira. Para demonstrar, acostou-se cópia dos balanços somente da filial, contendo as informações que comprovam que a base de cálculo está correta;
- que não foi solicitado à empresa a apresentação de livros contábeis (razão, diário e balancete), instrumentos auxiliares que comprovam os lançamentos efetuados pelo Contribuinte e que poderiam fornecer ao Fisco, as informações necessárias para a o levantamento correto dos custos de produção;
- que mediante a apresentação dos livros contábeis poderia, por exemplo, ter sido constatado que a empresa efetua os lançamentos, por “centro de custo”, significando dizer que a mesma apropria os custos e despesas tal qual são utilizados, por exemplo da “energia elétrica”;
- que não há nos autos, nenhuma constatação de que a Autuada tenha incorrido em qualquer das modalidades de descumprimento de obrigação acessória, sendo, portanto, inaplicável a multa isolada;
- que embora a Fiscalização tenha aplicado a multa isolada com base no art. 55, inciso VII, alínea “c”, que determina o percentual de 20% (vinte por cento) sobre a diferença apurada, o valor da multa isolada foi calculado sobre o valor da diferença da base de cálculo e não da diferença do imposto apurado, conforme disposto no inciso III e IV do art. 53 da Lei nº 6.763/75. Assim como art. 55 da citada lei faz referência aos II e IV do art. 53, cabe à Autoridade Administrativa aplicar a lei tributária mais benéfica, conforme determina o citado art. 106, do CTN;
- que foram aplicadas duas multas sobre o mesmo fato gerador (art. 53, inciso III- o valor do imposto não recolhido tempestivamente no todo ou em parte).

Requer, ao final, a procedência da impugnação.

Da Reformulação do Crédito Tributário

Acatando parcialmente as razões da Defesa, a Fiscalização retifica o crédito tributário, conforme Termo de Rerratificação de fls. 228/230, promovendo as seguintes alterações na apuração da base de cálculo do imposto:

- os custos diretos e indiretos adotados na composição do custo total anual de produção de medicamentos foram os definidos no art. 43, § 2º do RICMS/02: custo da matéria-prima, do material secundário, mão de obra (humana, tecnológica) e acondicionamento.

- em razão da alegação de que houve equívoco na resposta à intimação fiscal de 06/11/13 (anexo 8), a Fiscalização passou a adotar os valores anuais das contas “Despesas industriais”: conta 3.2.3.2.001 – Despesas com pessoal; conta 3.2.3.2.002 – Despesa com serviços de terceiros PJ; conta 3.2.3.2.003 – Despesa com serviços de terceiros PF; conta 3.2.3.2.004 – Utilidades e serviços; conta 3.2.3.2.005 – Depreciação/Exaustão/Amortização; conta 3.2.3.2.006 – Despesas diversas, extraídos das demonstrações dos resultados dos exercícios entre 2009 e 2013, enviadas em resposta à intimação de 22/12/14 (CD de fls. 227), para a filial localizada em Minas Gerais, em substituição aos valores informados pelo Contribuinte no Anexo 8.

- exclusão dos impostos (ICMS e IPI), relacionados aos estoques de insumos e aos serviços de transporte tomados e, ainda, consideração dos valores dos estoques iniciais e finais dos insumos, de cada ano, informados na escrita fiscal do Contribuinte (Sintegra e Sped).

Na oportunidade esclarece que utilizou a Margem de Valor Agregado (MVA) apenas para exprimir a relação entre a base de cálculo das saídas e a base das entradas anuais, não havendo nenhuma agregação de margem à base de cálculo do ICMS devido. Ressalta que na presente apuração renomeou para IAF – índice de agregação fiscal.

Aduz que, como foram extraídos todos os impostos recuperáveis de todos os componentes do custo total, o valor do custo unitário obtido para cada medicamento está sem o ICMS embutido. Assim, faz-se necessário, portanto, a divisão do custo unitário de cada medicamento por 0,93, para assim, embutir 7% (sete por cento) do ICMS no custo unitário dos medicamentos transferidos.

Acosta aos autos as novas planilhas demonstrativas da alteração do crédito tributário: Demonstrativo do Crédito Tributário (fls. 237), Recomposição da Conta Gráfica (fls. 239/243), Demonstrativo do custo operacional e Demonstrativo do custo unitário de produção (fls. 245), Cálculo do preço de transferência Cifarma (fls. 247/256), Demonstrativo da IAF nas transferências após o ajuste da base de cálculo (fls. 258), todas incluídas na mídia eletrônica de fls. 281.

Também foram acostadas as cópias das Demonstrações de Resultado do Exercício do período autuado às fls. 259/280.

Do aditamento à impugnação

Regulamente cientificada sobre a retificação, a Autuada adita sua impugnação às fls. 288/293.

Alega no inciso IV do art. 43 do RICMS/02, além da alínea “b.2”, na qual a Fiscalização fundamentou a apuração do débito, consta também a alínea “b.1”, que traz outra forma de apuração de base de cálculo do ICMS nas transferências de mercadorias para outras unidades da Federação, e sequer foi cogitado pela Fiscalização a sua adoção, quando da reformulação do crédito tributário.

Aduz que o disposto no art.112, inciso II, do CTN determina que a lei tributária deve ser interpretada da maneira mais favorável ao acusado, principalmente em relação à extensão dos seus efeitos.

Cita a Súmula nº 166 do STJ que determina que “não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo titular”.

Reitera os demais termos da impugnação inicial.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização, em Manifestação de fls. 295/306, refuta as alegações da Defesa, sob os seguintes argumentos em apertada síntese:

- para a utilização da alínea “b.1” ao invés da “b.2” do inciso IV do 43 do RICMS/02, o Contribuinte autuado deveria ser um atacadista ou varejista e não um industrial,

- quanto às divergências apontadas pela Impugnante quanto aos valores adotados para composição dos totais anuais das transferências entre os seus estabelecimentos, esclarece que estes foram extraídos das NFes válidas e emitidas pelo Contribuinte no período fiscalizado. Se há divergências entre os valores informados pelo Contribuinte nas DAPIs e os considerados pelo Fisco, provavelmente, ocorreu em função da diferença entre as datas de emissão e as datas de saída das NFes.

- que consta do AIAF nº 10.000009193.20, campo “3” (fls. 16) que o período fiscalizado é de 01/01/09 a 31/12/13 e que, em respeito à decadência, somente foi autuado o período compreendido entre junho de 2009 e dezembro de 2013.

- que foi adotado os valores anuais da conta “despesas industriais”, extraídos das demonstrações dos resultados dos exercícios de 2009 a 2013, enviadas pelo Contribuinte em resposta à intimação datada de 22/12/14 (fls. 215), para a filial localizada em Minas Gerais, em substituição aos valores informados pelo Contribuinte no anexo 8, na reformulação do crédito tributário;

- que não há que se falar em duplicidade na adoção de custos e não há a necessidade de rateio do custo relacionado a “energia elétrica”, já que todos eles são relacionados apenas às atividades industriais;

- que utilizou a MVA (margem de valor agregado), agora chamado de IAF (índice de agregação fiscal), fls. 258, apenas para exprimir a relação entre as bases de cálculo das saídas e as bases de cálculo das entradas anuais. Portanto, não há nenhuma agregação de margem a base de cálculo do ICMS devido, como questiona o contribuinte. O IAF é apenas um índice.

- que o cálculo dos custos demonstrados no relatório fiscal, fls. 20/21, através dos exemplos 1 a 3, demonstram apenas como se chegou ao custo unitário de cada caixa com os medicamentos e não propriamente os custos das embalagens/caixas vazias como argumenta a Impugnante.

Requer, portanto, a procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário de fls. 228/281.

Da Instrução Processual e da Nova Reformulação do crédito tributário

A Assessoria do CC/MG determina a realização da diligência de fls. 309/310, que resulta na manifestação da Fiscalização às fls. 311/313 e reformulação do crédito tributário, conforme demonstrado nas planilhas de fls. 314/330.

A reformulação do crédito tributário contempla a substituição dos valores das saídas tributadas extraídos das notas fiscais emitidas pelo Contribuinte no período fiscalizado pelo valor de vendas declarado na DAPI, conforme demonstrado no quadro de fls. 311.

Na oportunidade esclarece o Fisco que adotou os valores dos itens de “uso e consumo” das DAPIs para compor os custos anuais de produção porque demonstram de forma detalhada todos os materiais secundários consumidos direta e indiretamente no processo industrial.

Do Novo aditamento à impugnação e manifestação fiscal

Reaberta vista, a Impugnante comparece às fls. 333/341, acostando os documentos de fls. 342/346.

Alega que, em decorrência da revisão do lançamento ocorrida em 30/12/15, fica atingido pela prescrição os fatos geradores ocorridos nos anos de 2009 e 2010, em face da disposição contida no art. 14, § 2º, do Decreto nº 46.085/12.

Aduz que o art. 53 do RICMS/02 determina que o Fisco adote o arbitramento do valor da operação somente nos casos em que for declarado em documento fiscal valor notoriamente inferior ao preço corrente da mercadoria ou quando sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados ou documentos expedidos pelo Sujeito Passivo, o que não teria ocorrido no presente caso.

Quanto ao item 1.2 da Diligência Fiscal em que o Fisco justifica que adota os valores dos itens de “uso e consumo” das DAPIs para compor os custos anuais de produção, afirma que nas notas fiscais cujos CFOPs compõem a rubrica “uso e consumo” (1556, 1557, 1653, 2556, 2557 e 2653) não contêm nenhum produto usado no processo industrial, conforme demonstra por amostragem no relatório detalhado em anexo.

Assevera que, mesmo o Fisco tendo acesso a tais dados via Sped Fiscal e via arquivo das notas fiscais eletrônicas, inseriu elementos inexatos na base de cálculo para se exigir o tributo.

A Fiscalização manifesta-se às fls. 350/362.

Reafirma os argumentos já apresentados e no tocante à afirmativa da Impugnante sobre a não utilização no processo industrial de tais materiais de “uso e consumo”, afirma que esta não procede.

Esclarece que os valores declarados nas DAPIs para compor os custos anuais de produção demonstram de forma fiel os valores de todos os materiais secundários consumidos direta e ou indiretamente no processo industrial.

E, como demonstrado de forma detalhada nos arquivos Sped, para o período entre 2009 e 2013, verificamos que os itens lá elencados e que entraram no estabelecimento do contribuinte a título de “uso e consumo” (CFOPs: 1556, 1557, 2556 e 2557) são típicos de serem consumidos em processos industriais.

Conclui que tem plena convicção de que todos os materiais relacionados no Sped e demonstrados nas DAPIs foram utilizados na sua totalidade de forma direta ou indiretamente no processo produtivo da Cifarma em Santa Luzia.

Em face dos argumentos apresentados pela Impugnante, a Assessoria do CC/MG exara o despacho interlocutório de fls. 364/365, o qual não foi cumprido por esta.

Do Parecer da Assessoria do CC/MG

A Assessoria do CC/MG, em Parecer de fls. 381/406, opina, pela procedência parcial do lançamento nos termos da reformulação do crédito tributário às fls. 311/330, devendo-se ainda considerar no cálculo do custo de operacional (Anexo 3) em substituição aos valores lançados na DAPI como uso e consumo: i) nos exercícios de 2010 a 2013, os valores lançados na conta contábil 32.32.007 – Consumo de materiais; ii) no exercício de 2009, para o qual não consta nenhum valor declarado na referida conta contábil, o percentual médio obtido entre os valores totais lançados na DAPI como uso e consumo e os valores declarados como “consumo de materiais” na DRE, nos períodos declarados.

DECISÃO

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

Da Preliminar

Registre-se que a alegação de nulidade do Auto de Infração em razão deste de ter sido lavrado com insegurança na determinação da infração, em razão dos erros relativos à adoção de valor de saídas tributadas divergente do valor das informações transmitidas pela Autuada, por meio da DAPI, no exercício de 2013; utilização de custo anual de produção relativo a 2009, referente a todo o período, sendo que o período fiscalizado refere-se a junho a dezembro de 2009, e utilização do valor de “energia elétrica”, pelo valor total da fatura, serão tratados como questões de mérito.

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre a constatação, no período de junho de 2009 a dezembro de 2013, da transferência de medicamentos de produção

própria da unidade situada no município de Santa Luzia/MG para seu estabelecimento matriz, localizado no município de Anápolis/GO, consignando, como base de cálculo de ICMS, valores inferiores ao custo de produção, procedimento que é vedado pelo art. 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar nº 87/96, pelo art. 13, § 8º, alínea “b” da Lei nº 6.763/75, bem como pelo art. 43, inciso IV, subalínea “b.2” do RICMS/02.

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação, prevista no inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c” da mesma lei, c/c o art. 106, inciso II, alínea “c” do Código Tributário Nacional.

Não procedem as alegações da Impugnante quanto aos valores utilizados no levantamento de 2009, relativamente aos meses de janeiro a maio, que estariam alcançados pela prescrição/decadência, conforme previsto nos arts. 173 e 174 do CTN.

Como esclarecido pelo Fisco, consta do AIAF nº 10.000009193.20, campo “3” (fls. 16) que o período fiscalizado é de 01/01/09 a 31/12/13 e que, em respeito à decadência, somente foi autuado o período compreendido entre junho de 2009 e dezembro de 2013.

Depreende-se do quadro de fls. 33 que o valor do custo anual de produção de 2009 foi utilizado para apuração do custo unitário médio do produto (comprimido), que foi objeto de transferência entre os estabelecimentos da Autuada, no período de junho a dezembro de 2009 (anexo 1 – fls. 25)

A Impugnante alega que ocorreu a decadência dos fatos geradores ocorridos nos exercícios de 2009 e 2010, em razão da revisão do lançamento, uma vez que foi notificado da referida revisão em 31/12/15.

Aduz que o art. 145 do CTN estabelece de forma taxativa as hipóteses em que o lançamento poderá ser alterado. E que a regra do parágrafo único do art. 149 do CTN não se aplica a todos os nove incisos, visando proteger o contribuinte contra revisões do lançamento que resultem em aumento do montante do crédito tributário.

É entendimento deste E. Conselho de Contribuintes, que tem decidido reiteradamente que a decadência é regida pelo art. 173, inciso I do CTN, donde o prazo de 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 12/08/14 e seu recebimento pela Impugnante ocorreu em 28/08/14, verifica-se, inequivocamente, a não ocorrência de decadência do direito do Fisco de promover o lançamento em apreço.

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;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II - recurso de ofício;

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

(Grifou-se).

Assim sendo, não há óbice à reformulação, nem se pode falar em decadência, uma vez que decorreu em razão do acatamento das alegações da Impugnante e retificação da cobrança do ICMS, com redução do crédito tributário.

A revisão do lançamento se encontra prevista no art. 120 do RPTA. Veja-se os citados dispositivos legais:

Decreto nº 44.747/08 - RPTA

Art. 120. Recebida e autuada a impugnação com os documentos que a instruem, a repartição fazendária competente providenciará, conforme o caso:

I - a manifestação fiscal, no prazo de 15 (quinze) dias, e encaminhará o PTA ao Conselho de Contribuintes;

II - a reformulação do crédito tributário.

§ 1º Caso o lançamento seja reformulado e resulte em aumento do valor do crédito tributário, inclusão de nova fundamentação legal ou material ou alteração da sujeição passiva, será aberto ao sujeito passivo o prazo de trinta dias para impugnação, aditamento da impugnação ou pagamento do crédito tributário com os mesmos percentuais de redução de multas aplicáveis nos 30 (trinta) dias após o recebimento do Auto de Infração.

§ 2º Nas hipóteses de reformulação do lançamento não alcançadas pelo § 1º, será aberto prazo de 10 (dez) dias para aditamento da impugnação ou pagamento do crédito tributário com os mesmos percentuais de redução de multas a que se refere o parágrafo anterior.

§ 3º Na hipótese de acatamento parcial ou integral da impugnação pelo servidor responsável pela manifestação fiscal, este proporá ao titular da repartição fazendária:

I - em se tratando de crédito tributário, o cancelamento da respectiva exigência fiscal;

II - em se tratando de pedido de restituição de indébito tributário, a respectiva restituição.

(Grifou-se)

Todo o procedimento fiscal está devidamente previsto na legislação tributária, sendo que a Fiscalização concedeu o prazo previsto no § 1º do inciso II do art. 120 do RPTA, para que o Contribuinte apresentasse aditamento da impugnação ou pagamento do crédito tributário com os mesmos percentuais de redução de multas aplicáveis nos 30 (trinta) dias após o recebimento do Auto de Infração.

Assim, fica afastada a alegação de decadência.

Conforme descrito no Relatório Fiscal de fls. 18/23, inicialmente o Fisco adotou como metodologia para apuração dos custos de produção dos medicamentos industrializados e transferidos pela Cifarma/MG, a soma dos valores de matéria-prima, uso e consumo, energia elétrica, transporte e comunicação, informados na Declaração de Apuração e Informação do ICMS – DAPI (cópia de fls. 43/72), mais os valores de mão de obra, serviços de terceiros, depreciação, locação de imóveis e outros custos, todos informados pelo Contribuinte, por meio da resposta à intimação, valores contábeis dos custos anuais de produção (fls. 75).

Apurados os valores totais dos custos por exercício, foi calculada a proporcionalidade das quantidades de comprimidos transferidos para a Cifarma/GO, e em seguida, divididos os custos de produção dos comprimidos, pelas quantidades produzidas no período, conforme demonstrado quadro “Demonstrativo do custo operacional” e “Demonstrativo do custo unitário de produção”, acostado às fls. 33 dos autos.

Determina a legislação sobre a base de cálculo do imposto nas saídas de mercadoria para estabelecimento localizado em outro estado, pertencente ao mesmo titular:

Na Lei Complementar nº 87/96:

Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

(...)

§ 4º Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é:

I - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;

II - o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento;

III - tratando-se de mercadorias não industrializadas, o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente.

(Grifou-se).

No caso dos autos, em que as operações autuadas são transferências de medicamentos produzidos pela Autuada, empresa mineira que tem como atividade industrial a fabricação de medicamentos alopáticos de uso humano (CNAE 21.211-01), para sua filial localizada no estado de Goiás, aplica-se o disposto no inciso II do § 4º do art. 13 da LC nº 87/96.

Tais disposições estão reproduzidas na legislação mineira:

Lei nº 6.763/75

Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 8º Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é:

- a) o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;
- b) o custo da mercadoria produzida, assim entendido a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

RICMS/02

Art. 43. Ressalvado o disposto no artigo seguinte e em outras hipóteses previstas neste Regulamento e no Anexo IV, a base de cálculo do imposto é:

(...)

IV - na saída de mercadoria, a qualquer título, de estabelecimento de contribuinte, ainda que em transferência para outro estabelecimento do mesmo titular:

(...)

b) na transferência de mercadoria para estabelecimento do mesmo titular localizado em outra unidade da Federação:

b.1) o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;

b.2) o custo da mercadoria produzida, assim entendido a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, observado o disposto nos §§ 2º e 3º deste artigo;

b.3) o preço corrente no mercado atacadista do local do estabelecimento remetente, quando se tratar de produto primário;

(...) (Grifou-se)

Portanto, não tem amparo legal o argumento da Impugnante quanto à aplicação da alínea “b.1” do inciso IV do art. 43 do RICMS/02, para apuração da base de cálculo do ICMS nas transferências de mercadorias para outras unidades da Federação, visto que tal disposição se aplica apenas às empresas que tenham como atividade a comercialização de mercadorias.

Não há como aplicar o “valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”, uma vez que a mercadoria não foi adquirida, mas sim produzida pelo estabelecimento autuado.

Tampouco há que se falar em aplicação da legislação tributária de forma mais favorável ao Contribuinte, conforme dispõe o inciso II do art. 112 do Código Tributário Nacional, uma vez que não restou nenhuma dúvida quanto à natureza ou às circunstâncias materiais do fato ou à extensão de seus efeitos.

A Impugnante alega que o Fisco não atendeu ao disposto no enunciado dos arts. 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar e art. 13, § 8º, letra “b” da Lei nº 6.763/75, visto que o Fisco acrescentou os termos “uso e consumo”, “energia elétrica”, “transportes e comunicação”, “serviços de terceiros”, “depreciação”, “locação de imóveis” e “outros custos”, para calcular o custo da mercadoria vendida, que originou o lançamento tributário.

Aduz que a lei determina expressamente que as despesas tidas como custo de mercadoria produzida referem aos “custos diretos”, ou seja, aqueles diretamente ligados à produção. E que de acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade, custos diretos são aqueles que podem ser fácil e economicamente identificados ao objeto de custeio, sem qualquer rateio, citando como exemplo a matéria-prima consumida e a mão de obra.

A Fiscalização sustenta que os custos diretos e indiretos adotados na composição do custo total anual de produção de medicamentos foram os definidos pelo art. 43, § 2º do RICMS/02.

Veja-se o dispositivo legal citado pelo Fisco:

RICMS/02:

Art. 43. Ressalvado o disposto no artigo seguinte e em outras hipóteses previstas neste Regulamento e no Anexo IV, a base de cálculo do imposto é:

(...)

§ 2º Para os efeitos do disposto nas subalíneas “a.4” e “b.2” do inciso IV do caput deste artigo, considerar-se-ão, como integrantes do custo da mercadoria produzida, relativamente:

I - à matéria-prima: o custo da matéria-prima consumida na produção, nele incluídos os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção;

II - ao material secundário: o custo de todos os materiais e insumos consumidos direta e indiretamente na produção, inclusive energia elétrica;

III - à mão-de-obra:

a) humana: o custo da mão-de-obra pessoal, própria e de terceiros, utilizada direta e indiretamente na produção, acrescido dos encargos sociais e previdenciários;

b) tecnológica: os custos de locação, manutenção, reparo, prevenção e os encargos de depreciação dos bens, representados pelas máquinas, equipamentos, ferramentas, instalações e similares, utilizados direta e indiretamente na produção, inclusive impostos sobre a propriedade e seguros;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

IV - ao acondicionamento: todos os custos, diretos e indiretos, necessários ao acondicionamento dos produtos, inclusive de mão-de-obra, pessoal e tecnológica. (Grifou-se).

Da leitura do disposto na alínea “b.2” do inciso IV do art. 43, depreende-se que o custo da mercadoria produzida é “a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, observado o disposto nos §§ 2º e 3º deste artigo”.

Já o § 2º do mesmo artigo considera como integrantes do custo da mercadoria produzida, dentre outros, o custo de todos os materiais e insumos consumidos direta e indiretamente na produção, inclusive energia elétrica.

Assim, não se sustenta o argumento de que devem ser considerados apenas os custos diretos de produção, assim entendidos apenas a matéria-prima e a mão de obra, sem utilização de qualquer rateio.

Cabe destacar que o Fisco acatou a alegação da Impugnante quanto à consideração dos estoques de insumos no cálculo do custo de produção, conforme se verifica no Termo de Rerratificação do lançamento de fls. 228/230.

Consta da planilha de fls. 245 (Demonstrativo do custo operacional e Demonstrativo do custo unitário de produção), os valores dos estoques iniciais e finais, retirados das informações transmitidas pelo Contribuinte no Sintegra/Sped fiscal (CD de fls. 281 – estoque final de 2008 a 2013 – registro 74 e registro H010).

A Impugnante alega que não está correto o cálculo do custo de produção, em razão dos seguintes erros:

- o Fisco ter adotado como custo da matéria-prima o seu valor de entrada, sem a dedução dos impostos federais e estaduais, conforme determina na Resolução do Conselho Federal de Contabilidade;

- os valores de materiais de embalagens estão inseridos nos valores lançados como matéria-prima, e mesmo assim, a Fiscalização utilizou outro critério para apurar o custo médio da embalagem;

- o valor utilizado a título de “energia elétrica”, além de não estar previsto no art. 13 da Lei Complementar nº 87/96, na escrituração fiscal é lançado pelo valor total da fatura, sendo que o valor correto refere-se apenas à unidade produtiva.

- de acordo com as normas brasileiras de contabilidade a despesa com energia elétrica deve ser feita por meio de rateio, não podendo prevalecer o valor utilizado pela Fiscalização a título de energia elétrica, agregado ao custo de produção, conforme lançado na escrita fiscal.

Cabe inicialmente esclarecer que o Fisco acatou parcialmente os argumentos da Impugnante e reformulou o lançamento, excluindo o valor dos impostos estaduais e federais (ICMS e IPI) dos valores da matéria-prima/insumos e dos custos dos transportes.

Quanto aos valores informados equivocadamente pela Impugnante na resposta à intimação (anexo 8), em que alega que contemplam os custos gerais da

Matriz, localizada no estado de Goiás e da filial mineira, o Fisco novamente intimou a Autuada a apresentar os valores corretos.

Assim, na reformulação do lançamento, em substituição aos valores informados anteriormente, o Fisco adotou os valores anuais da conta “despesas industriais”, extraídos das demonstrações dos resultados dos exercícios de 2009 a 2013, enviadas pelo contribuinte em resposta à intimação datada de 22/12/14 (CD de fls. 227), para a filial localizada em Minas Gerais.

Desse modo, passa a compor o custo de produção os valores constantes das seguintes contas contábeis, constantes das Demonstrações do Resultado do Exercício de fls. 259/280 dos autos (do grupo 3.2.3.20 – Despesas Industriais):

- 3.2.3.2.001 – Despesas com pessoal;
- 3.2.3.2.002 – Despesa com serviços de terceiros PJ;
- 3.2.3.2.003 – Despesa com serviços de terceiros PF;
- 3.2.3.2.004 – Utilidades e serviços;
- 3.2.3.2.005 – Depreciação/Exaustão/Amortização;
- 3.2.3.2.006 – Despesas diversas.

A Impugnante alega que a Fiscalização utilizou algumas despesas duas vezes, dadas as fontes de informações conterem o mesmo tipo de despesa/custo, como exemplo a conta contábil “outros”, onde se encontram lançados na escrituração fiscal a título de “uso e consumo”.

O Fisco entende que não há que se falar em duplicidade na adoção de custos e não há a necessidade de rateio do custo relacionado a “energia elétrica”, já que todos eles são relacionados apenas às atividades industriais.

De fato, os valores lançados nas contas do grupo “Despesas Industriais” – 32.32.0, contempla os custos com pessoal e serviços de terceiros (mão de obra), utilidades e serviços (energia elétrica, água e esgoto, comunicação, despesas postais), despesas diversas (aluguéis, seguros, etc.) e despesas com depreciação.

No entanto, em relação aos materiais de uso e consumo na área industrial, o Fisco adotou os valores lançados como “uso e consumo”, retirados da escrita fiscal do Contribuinte (DAPI), que retrata as mercadorias utilizadas e consumidas em todas as atividades da empresa.

Assim, a Assessoria deste CC/MG determinou a realização da diligência de fls. 309/310, nos seguintes termos:

Considerando que consta da citada DRE, no grupo “despesas industriais” – conta contábil 32.32.0, a conta contábil 32.32.007 – Consumo de materiais.

No exercício da competência estatuída nos arts. 146 e 147, ambos do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, decide esta

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assessoria do CC/MG retornar os autos à origem para que a Fiscalização diligencie no sentido de atender o seguinte:

(...)

- Esclarecer o motivo da adoção dos valores lançados como “uso e consumo” na DAPI e não os valores lançados na conta contábil 32.32.007 – Consumo de materiais.

Em resposta ao item 2 da Diligência, a Fiscalização informa que adotou os valores dos itens de “uso e consumo” das DAPIs para compor os custos anuais de produção porque demonstram de forma detalhada todos os materiais secundários consumidos direta e indiretamente no processo industrial.

Registra que no exercício de 2009, o Contribuinte não declarou os valores da conta contábil 32.32.007 – Consumo de materiais, razão pela qual entende que não podem ser utilizados na composição do custo de produção anual.

A Impugnante afirma que nas notas fiscais cujos CFOPs compõem a rubrica “uso e consumo” (1556, 1557, 1653, 2556, 2557 e 2653) não contém nenhum produto usado no processo industrial, conforme demonstra por amostragem no relatório detalhado em anexo (fls. 342/346).

Assevera que mesmo o Fisco tendo acesso a tais dados via Sped Fiscal e via arquivo das notas fiscais eletrônicas inseriu elementos inexatos na base de cálculo para se exigir o tributo.

A fim de dirimir eventuais dúvidas quanto à composição dos valores lançados na rubrica “uso e consumo”, a Assessoria do CC/MG exarou despacho interlocutório, nos seguintes termos:

(...)

Considerando que a Impugnante refuta dizendo que nas notas fiscais cujos CFOPs compõem a rubrica “uso e consumo” (1.556, 1557, 1653, 2556, 2557 e 2653) não constam nenhum produto usado no processo industrial, conforme demonstra por amostragem no relatório detalhado em anexo.

Considerando que consta do citado Relatório (fls. 342/346), valores lançados no CFOP 1.556 relativos à Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT (fls. 344 verso), que em tese poderia estar compondo a conta contábil 323200101007 – PAT Prog. Alimentação do Trabalhador, do Subgrupo 3232001 – Despesas com Pessoal, do Grupo 32320- Despesa Industrial, já considerada pelo Fisco na coluna “Despesa com Pessoal” do Demonstrativo de Custo Operacional (fls. 245).

No exercício da competência estatuída nos arts. 146 e 147, ambos do Regulamento do Processo e dos

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, decide esta Assessoria do CC/MG exarar Despacho Interlocutório para que o Sujeito Passivo cumpra o abaixo solicitado no prazo de 30 (trinta) dias, consoante o que estabelece a Deliberação nº 04/08 do Conselho Pleno do CC/MG, em face da complexidade das informações solicitadas:

- apresentar planilha informando todas as contas contábeis para as quais foram contabilizados todas as notas fiscais que compõem a rubrica “uso e consumo” da DAPI, por exercício e cópia do livro Razão das respectivas contas.

Entretanto, tendo sido intimada em três oportunidades para cumprimento do despacho interlocutório a Impugnante não apresentou nenhuma informação.

Cabe destacar que de acordo com o inciso II do § 2º do art. 43 do RICMS/02 supratranscrito, considerar-se-á como integrante do custo da mercadoria produzida, para efeitos da base de cálculo prevista nas alíneas “a.4” e “b.2” do inciso IV do caput, no caso dos autos a b.2 (o custo da mercadoria produzida), dentre outros o material secundário, assim entendido os custos de todos os materiais e insumos consumidos direta e indiretamente na produção.

Assim sendo e, de acordo ainda com a metodologia adotada pelo próprio Fisco, que apurou os custos de produção com base nas informações constantes da DRE, deve-se adotar em substituição aos valores lançados na DAPI como uso e consumo, os valores lançados na conta contábil 32.32.007 – Consumo de materiais.

Quanto ao exercício de 2009, para o qual não consta nenhum valor declarado na referida conta contábil, adotar-se-á o valor apurado pela aplicação do percentual médio obtido entre os valores totais lançados na DAPI como uso e consumo e os valores declarados como “consumo de materiais” (DRE), no período declarado.

Quanto à alegação de que também ocorreu duplicidade na composição da fórmula adotada para se obter o custo das embalagens/caixas, para apurar o custo médio do comprimido produzido, visto que os valores da aquisição das embalagens estão lançados como matéria-prima, uma vez que se encontram escrituradas nos livros fiscais nos CFOPs 1.101 e 2.101, esta não se comprova nos autos.

Esclarece o Fisco que o cálculo dos custos demonstrados no relatório fiscal, fls. 20/21, através dos exemplos 1 a 3, demonstram apenas como se chegou ao custo unitário de cada caixa com os medicamentos e não propriamente os custos das embalagens/caixas vazias como argumenta a Impugnante.

Cabe destacar a planilha de fls. 324 que contém o Demonstrativo do custo operacional (Anexo 3), após a reformulação do lançamento, que melhor esclarece os valores que compõem o custo total operacional, apurado pelo Fisco, bem como a sua origem.

Compõe o Custo Operacional Anual:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- (+) Estoque inicial de matéria-prima/insumos: retirado do Sintegra/Sped fiscal - registro 74 e registro H010, respectivamente (CD de fls. 281 – estoque final do ano anterior),
- (+) Aquisição de matéria-prima/insumos: retirado da DAPI (fls. 43/72);
- (-) ICMS a recuperar entradas: retirado da DAPI;
- (-) IPI a recuperar: retirado do Sintegra/Sped fiscal
- (-) Estoque Final de matéria-prima/insumos: retirado do Sintegra/Sped fiscal - registro 74 e registro H010, respectivamente (CD de fls. 281 – estoque final de 2008 a 2013),
- (+) uso e consumo: retirado da DAPI;
- (+) transporte: retirado da DAPI;
- (-) ICMS a recuperar transporte: retirado da DAPI;
- (+) Despesas com pessoal: conta contábil 3.2.3.2.001
- (+) Utilidades e serviços (energia elétrica, água e esgoto, comunicação, despesas postais): conta contábil 3.2.3.2.004
- (+) Despesa com serviços de terceiros: contas contábeis 3.2.3.2.002 e 3.2.3.2.003;
- (+) Depreciação/Exaustão/Amortização: conta contábil 3.2.3.2.005;
- (+) Despesas diversas: conta contábil 3.2.3.2.006.

Todas constantes das Demonstrações do Resultado do Exercício de fls. 259/280 dos autos.

Oportuno destacar que o valor lançado como “aquisição de matéria-prima/insumos”, cujo valor o Fiscal informa que foi retirado da DAPI, foi assim formado: Compras + devoluções + transferências.

Verifica-se que nesse valor estão incluídas as compras de matérias-primas e de materiais de embalagens, escriturados nos CFOPs 1.101 e 2.101.

Apurado o custo anual total, este foi levado para a planilha Demonstrativo do custo unitário de produção e calculada a proporcionalidade das saídas de comprimidos transferidos para a Cifarma/GO em relação ao total de saídas tributadas. O percentual apurado foi multiplicado pelo custo total de produção, obtendo-se, assim, o custo das mercadorias transferidas (comprimidos). Esse valor foi dividido pela quantidade de comprimidos produzidos para chegar ao custo unitário médio por comprimido (com o ICMS embutido).

Registre-se que a Fiscalização reformulou o lançamento de modo a contemplar a substituição dos valores das saídas tributadas extraídos das notas fiscais emitidas pelo Contribuinte no período fiscalizado pelo valor de vendas declarado na DAPI, conforme demonstrado no quadro de fls. 311.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Na planilha “Cálculo do preço de transferência Cifarma” – Anexo 4 (fls. 325/329), o Fisco demonstra a apuração do preço praticado pelo fabricante (Autuada) no período, em comparação com o preço de custo apurado pelo Fisco.

Na citada planilha são apurados os valores do custo por caixa de medicamento. Para tanto, o Fisco efetuou a divisão do custo unitário de cada medicamento por 0,93 (zero vírgula noventa e três), para assim, embutir 7% (sete por cento) do ICMS no custo unitário dos medicamentos transferidos, visto que foram extraídos todos os impostos recuperáveis de todos os componentes do custo total.

O Demonstrativo do Crédito tributário de fls. 312 apresenta os valores apurados mensalmente a título de diferença de base de cálculo do ICMS, o cálculo da multa de revalidação de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto e a multa isolada de 20% (vinte por cento) do valor da diferença da base de cálculo apurada a menor.

Não se sustenta a alegação da Impugnante de que houve uma considerável elevação no coeficiente encontrado no exercício de 2009, em razão do Fisco ter utilizado todo o exercício de 2009 (janeiro a dezembro de 2009) para realizar a apuração do custo operacional, sendo que o período fiscalizado se refere a junho a dezembro de 2009.

Em razão do custo operacional ter adotado os valores da Demonstração do Resultado do Exercício de 2009 (fls. 259/262), apuração esta anual, para informação das “Despesas industriais”, corretamente o Fisco adotou também os valores totais dos demais componentes da fórmula (matérias-primas/insumos, uso e consumo e transportes), lançados na DAPI.

Registre-se que foi observado os demais critérios de apuração quais sejam, apuração da proporcionalidade das saídas de comprimidos transferidos para a Cifarma/GO em relação ao total de saídas tributadas, para obtenção do custo das mercadorias transferidas (comprimidos), no exercício de 2009 e depois dividido pela quantidade de comprimidos produzidos para chegar ao custo unitário médio por comprimido.

Assim o valor unitário do custo apurado foi multiplicado pelas quantidades produzidas nos meses de junho a dezembro e comparado com os valores praticados pelo Contribuinte no mesmo período.

Por fim, a Impugnante ainda alega que nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos de mesma titularidade não há incidência de ICMS, com fulcro na Súmula nº 166 do STJ e em decisão do Supremo Tribunal Federal (RE 267599 AgR-ED).

Entretanto, vale destacar que a própria Lei Complementar nº 87/96, em seu art. 12, é clara quanto à incidência do ICMS em operações de transferências:

Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular; (grifou-se)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Tal dispositivo também faz parte da legislação mineira (art. 6º, inciso IV da Lei n. Confira ° 6.763/75 e art. 1º, inciso VI do RICMS/02).

Ressalta-se que há juristas de renome, a exemplo de Vittorio Cassone, que defendem a tributação pelo ICMS das transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, conforme abaixo:

"Por isso, reputo constitucional o art. 12, I, da LC nº 87/96, ao estabelecer: "Considera-se ocorrido o fato gerador do ICMS no momento da saída de mercadoria de estabelecimento do contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular" (Cassone, Vittorio - Direito Tributário - 13ª Edição - Ed. Atlas - 2001 - pág. 298).

Em julgamentos sobre essa matéria, o Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul seguiu essa mesma linha, decidindo pela incidência do ICMS em casos da espécie, conforme ementas a seguir:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIAS PARA ESTABELECIMENTO DO MESMO TITULAR, EM OUTRO ESTADO: INCIDÊNCIA DO ICMS DESDE A ENTRADA EM VIGOR DA LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96. 1. CABE À LEI COMPLEMENTAR FEDERAL, NOS TERMOS DO ART. 146, III, "A", DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, DEFINIR O "FATO GERADOR", A "BASE DE CÁLCULO" E O "CONTRIBUINTE" DOS IMPOSTOS BRASILEIROS, RESTANDO VEDADO, CONSEQUENTEMENTE, À LEI DE HIERARQUIA INFERIOR, INSTITUIDORA DE TAIS TRIBUTOS, ADOTAR DEFINIÇÃO DIVERSA. ALIÁS, TODA LEI COMPLEMENTAR FEDERAL É "COMPLEMENTAR" À CONSTITUIÇÃO, DELA FAZENDO PARTE PARA TODOS OS FINS E EFEITOS JURÍDICOS. 2. RELATIVAMENTE AO ICMS, É A LEI COMPLEMENTAR FEDERAL Nº 87/96 QUE, ATUALMENTE, DEFINE O SEU "FATO GERADOR", A SUA "BASE DE CÁLCULO" E O SEU "CONTRIBUINTE", EM CUJO ART. 13, § 4º, SE ACHA ESTABELECIDO (RELATIVAMENTE À "BASE DE CÁLCULO"), QUE, "NA SAÍDA DE MERCADORIA PARA ESTABELECIMENTO LOCALIZADO EM OUTRO ESTADO, PERTENCENTE AO MESMO TITULAR, A BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO É: I - O VALOR CORRESPONDENTE À ENTRADA MAIS RECENTE DA MERCADORIA; II - O CUSTO DA MERCADORIA PRODUZIDA, ASSIM ENTENDIDA A SOMA DO CUSTO DA MATÉRIA-PRIMA, MATERIAL SECUNDÁRIO, MÃO-DE-OBRA E ACONDICIONAMENTO; III - TRATANDO-SE DE MERCADORIAS NÃO INDUSTRIALIZADAS, O SEU PREÇO CORRENTE NO MERCADO ATACADISTA DO ESTABELECIMENTO REMETENTE". 3. POR CONSEQUÊNCIA LÓGICA NÃO MAIS TEM APLICAÇÃO, A PARTIR DA ENTRADA EM VIGOR DA LC Nº 87/96, EM SE TRATANDO DE REMESSAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS, A SÚMULA Nº 166 DO EGRÉGIO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, VIA DA QUAL "NÃO CONSTITUI FATO GERADOR DO ICMS O SIMPLES DESLOCAMENTO DE MERCADORIA DE UM PARA OUTRO ESTABELECIMENTO DO

MESMO CONTRIBUINTE". DECISÃO: RECURSO PROVIDO. UNÂNIME. (APELAÇÃO E REEXAME NECESSÁRIO Nº 70027067651, SEGUNDA CÂMARA CÍVEL, TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO RS, RELATOR: ROQUE JOAQUIM VOLKWEISS, JULGADO EM 01/04/2009). GRIFOU-SE.

EMENTA: APELAÇÃO REEXAME NECESSÁRIO. DIREITO TRIBUTÁRIO. ICMS. TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DO MESMO TITULAR. EXIGIBILIDADE. A TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DO MESMO CONTRIBUINTE PARA OUTRO ESTADO, SENDO A FILIAL TAMBÉM INSCRITA COMO CONTRIBUINTE DO ICMS, CONFIGURA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DE ICMS. ASSIM, VERIFICA-SE A OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR DO ICMS NO MOMENTO DA SAÍDA DA MERCADORIA DO ESTABELECIMENTO DO CONTRIBUINTE, AINDA QUE PARA OUTRO ESTABELECIMENTO DO MESMO TITULAR, CONFORME DISPÕE O ARTIGO 12, INCISO I, DA LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96. NESTE CONTEXTO, IMPÕE-SE O RECOLHIMENTO DO ICMS QUANDO DO TRANSPORTE DE BENS ENTRE MATRIZES E FILIAIS, MESMO EM OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. POR MAIORIA, APELO DO ESTADO PROVIDO, VENCIDO O DES. CANÍBAL QUE DESPROVEU, E, À UNANIMIDADE, RECURSO ADESIVO E REEXAME NECESSÁRIO JULGADOS PREJUDICADOS. (APELAÇÃO E REEXAME NECESSÁRIO Nº 70030987325, PRIMEIRA CÂMARA CÍVEL, TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO RS, RELATOR: JORGE MARASCHIN DOS SANTOS, JULGADO EM 16/12/2009). GRIFOU-SE.

Conveniente registrar, ainda, que discussão sobre a base de cálculo na transferência interestadual foi submetida e apreciada pela Segunda Turma do STJ que decidiu pela aplicação daquilo que o legislador complementar positivou, conforme ementa:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ICMS. BASE DE CÁLCULO. ESTABELECIMENTOS. MESMO TITULAR. TRANSFERÊNCIA ENTRE FÁBRICA E CENTRO DE DISTRIBUIÇÃO. ARTIGO 13, § 4º, DA LC 87/96. 1. DISCUTE-SE A BASE DE CÁLCULO DO ICMS EM OPERAÇÕES EFETUADAS PELA RECORRENTE ENTRE A FÁBRICA (SP), O CENTRO DE DISTRIBUIÇÃO (SP) E A FILIAL SITUADA NO RIO GRANDE DO SUL. PRECISAMENTE, A CONTROVÉRSIA REFERE-SE À BASE DE CÁLCULO ADOTADA NA SAÍDA DE PRODUTOS DO CENTRO DE DISTRIBUIÇÃO COM DESTINO AO ESTADO GAÚCHO, O QUE DEMANDA A INTERPRETAÇÃO DO ARTIGO 13, § 4º, DA LC 87/96. 2. EM RESUMO, A RECORRENTE FABRICA MERCADORIAS EM SÃO PAULO-SP E AS TRANSFERE ÀS FILIAIS ESPALHADAS PELO BRASIL. EM VIRTUDE DO GRANDE VOLUME, UTILIZA, ALGUMAS VEZES, O CENTRO DE DISTRIBUIÇÃO LOCALIZADO EM SÃO BERNARDO DO CAMPO-SP, ANTES DE PROCEDER À REMESSA. 3. CONSTATOU O ARESTO QUE, NA SAÍDA DAS MERCADORIAS DO CENTRO DE DISTRIBUIÇÃO PAULISTA, A RECORRENTE

REGISTRAVA COMO VALOR DAS MERCADORIAS UM PREÇO SUPERIOR AO CUSTO DE PRODUÇÃO, PRÓXIMO OU MAIOR DO QUE O VALOR FINAL DO PRODUTO (NAS ALIENAÇÕES OCORRIDAS ENTRE A FILIAL GAÚCHA E O COMÉRCIO VAREJISTA OU ATACADISTA DAQUELE ESTADO).

4. A SOCIEDADE EMPRESÁRIA RECOLHEU AOS COFRES PAULISTAS ICMS CALCULADO COM BASE NO VALOR MAJORADO, GERANDO CRÉDITO NA ENTRADA DOS BENS NA FILIAL DO RS, ONDE A ALIENAÇÃO DAS MERCADORIAS A TERCEIROS ACARRETOU DÉBITO DE ICMS, QUE ACABOU COMPENSADO COM OS CRÉDITOS ANTERIORES PAGOS AO ESTADO DE SÃO PAULO. EM CONSEQUÊNCIA, CONCLUIU O ACÓRDÃO RECORRIDO: "... O ESTADO DE ORIGEM ACABA FICANDO COM TODO O IMPOSTO, E O ESTADO DE DESTINO APENAS COM O DEVER DE ADMITIR E COMPENSAR OS CRÉDITOS DO CONTRIBUINTE" (FL. 1.172V).

5. A QUESTÃO JURÍDICA EM DEBATE, PORTANTO, REFERE-SE À BASE DE CÁLCULO DO ICMS NA SAÍDA DE MERCADORIA PARA ESTABELECIMENTO LOCALIZADO EM OUTRO ESTADO DO MESMO TITULAR - ARTIGO 13, § 4º, DA LC 87/96.

6. NA ESPÉCIE, POR DIVERSAS RAZÕES A BASE DE CÁLCULO DO ICMS DEVE SER O CUSTO DA MERCADORIA PRODUZIDA NOS TERMOS DO ARTIGO 13, § 4º, II, DA LC 87/96 (E NÃO A ENTRADA MAIS RECENTE).

(..)

16. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO EM PARTE E PROVIDO TAMBÉM EM PARTE (RESP 1109298/RS, REL. MINISTRO CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 26/04/2011, DJE 25/05/2011) (GRIFOU-SE)

Ademais, por força do disposto no art. 110 do RPTA (art. 182, inciso I da Lei nº 6.763/75), não se incluem na competência deste órgão julgador administrativo “a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo”.

Ressalta o Fisco que o Contribuinte acumula continuamente créditos de ICMS em sua conta gráfica desde janeiro de 2011, sendo que seus índices de agregação fiscal encontram-se muito abaixo dos valores aceitáveis para o setor farmacêutico, tendo inclusive se apresentado negativo em alguns meses do período autuado.

É equivocado o entendimento da Impugnante de que o Fisco utilizou o índice de valor agregado para compor a base de cálculo nas saídas.

Como bem esclarece o Fisco foi apurada a MVA (margem de valor agregado), alterada para IAF (índice de agregação fiscal) na reformulação do lançamento, conforme demonstrado às fls. 330, apenas para exprimir a relação entre as bases de cálculo das saídas e as bases de cálculo das entradas anuais. Portanto, não há nenhuma agregação de margem a base de cálculo do ICMS devido.

Tal índice foi levantado apenas para demonstrar que o Contribuinte adotava nas transferências valores de base de cálculo do imposto menores do que os custos de produção, o que é vedado por lei.

Assim, não tem pertinência o argumento da Impugnante de que as saídas a título de transferência de mercadorias entre estabelecimentos industriais, não estão sujeitas à substituição tributária, não sendo, portanto, devido o acréscimo de “valor agregado”, de acordo com o art. 18, inciso III do Anexo XV do RICMS/02, uma vez que não houve exigência de ICMS/ST, tampouco de Margem de Valor Agregado na composição da base de cálculo do ICMS normal, ora exigido.

Das multas aplicadas

Além do ICMS e da multa de revalidação, o Fisco exigiu ainda a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6.763/75.

Discorda a Autuada da exigência das penalidades por entender que foram aplicadas duas multas (de revalidação e isolada) sobre o mesmo fato gerador, que seria o inciso III do art. 53 da Lei nº 6.763/75.

No entanto, não cabe razão à Impugnante.

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 na alínea “c” do inciso VII do art. 55 da Lei nº 6.763/75 é devida pelo descumprimento da obrigação acessória de informar corretamente a base de cálculo do ICMS operação própria na nota fiscal. 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 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: Ex.^a. SR.^a. DES.^a. VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE.

A Fiscalização exigiu a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6.763/75, redação dada pela Lei nº 19.978/11, reduzindo o percentual a 20% (vinte por cento) do valor da diferença apurada, a todo o período

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

atuado, aplicando a denominada retroatividade benigna, a teor do disposto na alínea “c” do inciso II do art. 106 do CTN, de modo a beneficiar o Contribuinte, em relação aos fatos ocorridos no período de 01/06/09 a 31/12/11.

Confira-se:

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

(...)

VII - por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação:

(...)

c) valor da base de cálculo menor do que a prevista na legislação, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária, nas hipóteses não abrangidas pelas alíneas “a” e “b” deste inciso - 20% (vinte por cento) do valor da diferença apurada;

Está demonstrado que a Autuada não cumpriu a obrigação acessória a que estava obrigada, ou seja, consignou base de cálculo do ICMS diversa da prevista na legislação, em suas notas fiscais de saída.

A Impugnante alega que, embora a Fiscalização tenha aplicado a Multa Isolada com base no art. 55, inciso VII, alínea “c”, que determina o percentual de 20% (vinte por cento) sobre a diferença apurada, o valor da multa isolada foi calculado sobre o valor da diferença da base de cálculo e não da diferença do imposto apurado, conforme disposto no inciso III e IV do art. 53 da Lei nº 6.763/75.

Entende que como art. 55 da citada lei faz referência aos II a IV do art. 53, cabe à Autoridade Administrativa aplicar a lei tributária mais benéfica, conforme determina o citado art. 106, do CTN.

No entanto, tal interpretação é equivocada.

No caso das multas aplicadas com base no art. 55, os critérios a serem adotados são os dos incisos II a IV do art. 53, quais sejam: o valor das operações, o valor do imposto não recolhido ou o valor do crédito do imposto indevidamente aproveitado, conforme o caso. Veja-se:

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

(...)

II - o valor das operações ou das prestações realizadas ou da base de cálculo estabelecida pela legislação;

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;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A alínea “c” do inciso VII do art. 55 da Lei 6.763/75 apena a conduta de consignar em documento fiscal valor da base de cálculo menor do que a prevista na operação, relativa à prestação ou operação própria ou à substituição tributária, 20% (vinte por cento) da diferença apurada:

c) valor da base de cálculo menor do que a prevista na legislação, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária, nas hipóteses não abrangidas pelas alíneas “a” e “b” deste inciso - 20% (vinte por cento) do valor da diferença apurada; (grifou-se).

A diferença apurada refere-se à diferença entre a base de cálculo do ICMS consignado no documento fiscal e a base de cálculo do ICMS devido. Não há outro entendimento. O critério adotado para este caso é o do inciso II do art. 53 da Lei 6.763/75 (o valor das operações ou das prestações realizadas ou da base de cálculo estabelecida pela legislação), conforme disposto no caput do art. 55.

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”.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento nos termos da reformulação do crédito tributário às fls. 311/330, devendo-se ainda considerar no cálculo do custo operacional (Anexo 3) em substituição aos valores lançados na DAPI como uso e consumo: 1) nos exercícios de 2010 a 2013, os valores lançados na conta contábil 32.32.007 – Consumo de Materiais e 2) no exercício de 2009 o percentual médio obtido entre os valores totais lançados na DAPI como uso e consumo e os valores declarados como “consumo de materiais” na DRE, nos mesmos períodos, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Vencida, em parte, a Conselheira Maria Gabriela Tomich Barbosa, que, ainda, excluía as exigências anteriores a 28/08/09 por decaído o direito da Fazenda Pública Estadual de constituir o crédito tributário, nos termos do art. 150 § 4º do CTN. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Francisco de Assis Vasconcelos Barros. Participaram do julgamento, além do signatário e da Conselheira vencida, os Conselheiros Luciana Mundim de Mattos Paixão (Revisora) e Luiz Geraldo de Oliveira.

Sala das Sessões, 14 de dezembro de 2016.

Eduardo de Souza Assis
Presidente / Relator

D

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	22.302/16/3 ^a	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000214841-88	
Impugnação:	40.010136771-44	
Impugnante:	Cifarma Científica Farmacêutica Ltda	
	IE: 578990997.00-19	
Origem:	DF/BH-4 - Belo Horizonte	

Voto proferido pela Conselheira Maria Gabriela Tomich Barbosa, 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 e reside no termo inicial para contagem do prazo da decadência nos termos do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional - CTN.

A autuação versa sobre a constatação, no período de junho de 2009 a dezembro de 2013, da transferência de medicamentos de produção própria da unidade situada no município de Santa Luzia/MG para seu estabelecimento matriz, localizado no município de Anápolis/GO, consignando, como base de cálculo de ICMS, valores inferiores ao custo de produção, procedimento que é vedado pelo art. 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar nº 87/96, pelo art. 13, § 8º, alínea “b” da Lei nº 6.763/75, bem como pelo art. 43, inciso IV, subalínea “b.2” do RICMS/02.

Cediço que a relação jurídica tributária entre sujeito ativo e sujeito passivo está adstrita a uma obrigação tributária, que surge através do denominado “fato gerador”. Este somente se formaliza e torna a obrigação exigível após o denominado “lançamento tributário”.

O lançamento pela modalidade de homologação ou “autolançamento”, está previsto no art. 150 do CTN. Por meio dessa modalidade, o próprio contribuinte é responsável pela apuração e cálculo do montante devido, procedendo ao recolhimento do tributo antes de qualquer providência da autoridade fiscal.

A partir do ato antecipatório de pagamento, realizado pelo contribuinte, caberá a entidade fiscal proceder a conferência do valor recolhido, homologando expressa ou tacitamente, o procedimento adotado.

Entende-se que a ocorrência do fato gerador traz o surgimento de uma obrigação tributária, que por si só, não têm o condão de garantir a cobrança forçada da dívida, senão por meio do lançamento, que materializa essa obrigação, trazendo todos os seus elementos, de forma precisa.

A figura do lançamento está mencionada no art. 142 do CTN, que atribui à autoridade administrativa a competência de constituir o crédito tributário. Este ato tem por finalidade identificar o “fato gerador” da obrigação tributária, bem como os sujeitos da relação jurídica, e apontar o montante. Vejamos:

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.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Veja que o lançamento, nos termos do art. 142 do CTN, é ato privativo da autoridade administrativa. Ocorrido o fato gerador, a autoridade administrativa tem o dever de lançar.

Para Hugo de Brito Machado (2008, p. 174), “O Estado tem um direito, a autoridade tem um dever.”

Ensina o mestre (2008, p. 172):

A constituição do crédito tributário é da competência privativa da autoridade administrativa. Só esta pode fazer o lançamento. Ainda que ela apenas homologue o que o sujeito passivo efetivamente fez, como acontece nos casos do art. 150 do CTN, que cuida do lançamento dito por homologação.

Lado outro, voltando à citada relação jurídica, observa-se que está sujeita aos efeitos do tempo, e que não se prolonga infinitamente. Para controle desse tempo, o ordenamento jurídico brasileiro traz o instituto denominado decadência, que coloca um marco final à mencionada relação tributária, de forma a garantir a necessária segurança jurídica.

Como ensina o Mestre Eduardo Sabbag (2012, p. 788), “[...] o verdadeiro fundamento da decadência é a paz social, a estabilidade das relações jurídicas e a própria segurança jurídica, uma vez que as coisas não podem arrastar-se indefinidamente.”

A decadência aplicada ao sistema tributário é uma forma extintiva de direito subjetivo, na ótica tributária, atrela-se à faculdade do sujeito ativo de agir em direção ao sujeito passivo, para fins de proceder o lançamento.

Para Eduardo Sabbag (2012, p. 789), “O prazo de decadência existe para que o sujeito ativo constitua o crédito tributário com presteza, não sendo fulminado pela perda do direito de lançar. A constituição do crédito ocorre por meio do lançamento, segundo o art. 142 do CTN, que deve se dar em um interregno de 5 anos.”

Tratando de decadência, importante citar dois artigos do Código Tributário Nacional: o art. 173 e o § 4º do art. 150, principalmente para tratar do prazo de homologação do tributo. Vejamos:

Art. 150 - O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4º - Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

(...)

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

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

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Ensina Hugo de Brito Machado (2008, p. 221) que “O prazo que dispõe a Fazenda Pública para fazer o lançamento tributário, sob pena de decadência, é de cinco anos, independentemente da modalidade de lançamento a que o tributo esteja submetido.” Esse entendimento é pacífico na doutrina e na jurisprudência.

Concorda o conceituado autor que, findo o prazo de cinco anos, opera-se a decadência ao direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário, começando este no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Sendo essa a regra geral, nos moldes do art. 173, inciso I do CTN.

Entretanto, nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, imprescindível observar o momento em que se inicia o prazo de decadência. Ou seja, o prazo para que o Fisco proceda o lançamento.

Especificamente quanto ao tributo sujeito a lançamento por homologação, Hugo de Brito Machado (2008, p. 221), defende que o prazo de decadência começa na data do fato gerador respectivo, somente quando ocorrer à antecipação do valor pelo contribuinte, fugindo da regra geral.

Nesse mesmo sentido Luciano Amaro (2008, p. 408) ensina:

O prazo, decorrido o qual se dá a homologação tácita (implicando, portanto, a decadência do direito de

efetuar eventual lançamento de ofício), é em regra, também de cinco anos, contados, porém, do dia da ocorrência do fato gerador e não do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que a autoridade poderia (recusando homologação) efetuar o lançamento de ofício (art. 150, § 4º).

Assim, observa-se que o art. 173, inciso I do CTN é considerado a regra geral de decadência alcançando os tributos, cujos lançamentos são de ofício, por declaração e por homologação, quando deste não ocorre a antecipação do pagamento.

Quanto à decadência amparada no art. 150, § 4º do CTN, considera-se regra especial, que alcança por exclusividade, os tributos lançados por homologação, com antecipação do pagamento. Para este, o prazo para o Fisco é de cinco anos, contados do fato gerador.

Observa-se que, quando da ocorrência do pagamento, no lançamento por homologação, ocorre uma antecipação do valor, permitindo, assim ao Fisco conferir sua exatidão.

Importante esclarecer que, o lançamento por homologação poderá ocorrer de modo expresso, conforme art. 150, "caput", parte final, ou de modo tácito, conforme art. 150, § 4º do CTN. Entretanto, a aplicação deste artigo será afastada em dois casos:

- I - se a lei não fixar prazo menor para a homologação;
- II - se ocorrer dolo, fraude ou simulação. Sendo aplicado para tais casos a regra do art. 173, inciso I do CTN, já que não havendo pagamento não haveria o que se homologar, restando, assim, o lançamento de ofício.

Explica Luciano Amaro (2008, p. 409):

Uma observação preliminar que deve ser feita consiste em que, quando não se efetua o pagamento "antecipado" exigido pela lei, não há possibilidade de lançamento por homologação, pois simplesmente *não há o que homologar*; a homologação não pode operar no vazio. Tendo em vista que o art. 150 não regulou hipótese, e o art. 149 diz apenas que cabe lançamento de ofício (item V), enquanto, obviamente, não extinto o direito do Fisco, o prazo a ser aplicado para hipótese deve seguir a regra geral do art. 173, ou seja, cinco anos contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que (à vista da omissão do sujeito passivo) o lançamento de ofício poderia ser feito.

Por sua feita, Sacha Calmon Navarro Coêlho (2007, p. 775) esclarece que o lançamento por homologação somente existe quando a administração expressamente concorda com a atividade do contribuinte de calcular e pagar o imposto. Assim o que a fazenda homologa é o pagamento, que equivaleria a um lançamento nos moldes do CTN.

Explica o autor, que não ocorrendo homologação expressa pelo Fisco, inexistindo lei federal, estadual ou municipal, prescrevendo menor prazo para

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

realização do ato homologatório expresso, o direito do Fisco para fazê-lo, precluirá em cinco anos, a contar do fato gerador da obrigação e do crédito.

Entretanto, nos casos em que não houver pagamento, não há o que homologar. Assim, o decurso do prazo de cinco anos contados do fato gerador não faz sentido, sendo o termo inicial do prazo decadencial remetido ao art. 173, inciso I do CTN.

Isso porque, no CTN – lei de normas gerais – os prazos decadências estão regradados tão somente nos arts. 150, § 4º e 173.

Para melhor entendimento, Sacha Calmon Navarro Coêlho sintetiza (2007, p. 775), vejamos:

Então, fica assentado que o quinquênio decadencial para homologar, como o *dies a quo* fixado na data da ocorrência do fato gerador da obrigação, só opera quando houver pagamento de boa-fê, certo ou errado. Quando ocorre dolo, com a *meta optada* de fraudar ou simular, o *dies a quo* se desloca para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento *ex officio*, poderia ter sido efetuado. A mesma coisa ocorre em relação ao *dies a quo* para lançar *ex officio*, quando o contribuinte simplesmente nada recolhe (e deveria fazê-lo, por determinação legal).

Importante lembrar que o Código Tributário Nacional (CTN) foi recebido pela Constituição de 1988 com o status de lei complementar, embora seja formalmente uma lei ordinária (Lei n.º 5.172/66).

Assim, nos moldes do art. 146 da Constituição Federal, cabe a lei complementar estabelecer normas de decadência em matéria tributária. Examine-se:

Art. 146 - Cabe à lei complementar:

(...)

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

(Grifou-se).

Veja que a Constituição Federal determina que caberá a lei complementar estabelecer normas sobre decadência, ou seja, a matéria será tratada pelo Código Tributário Nacional, e não por lei ordinária, como vem aplicando o Fisco mineiro.

Como já tratado, a *homologação* é atividade ínsita ao art. 150, § 1º do Código Tributário Nacional. E o prazo para a não homologação é de 05 (cinco) anos contados do fato gerador do tributo, nos exatos termos do art. 150, § 4º do referido diploma legal.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Vejamos decisão do Egrégio SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA que afirma o entendimento sustentado, *in verbis*:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. ICMS. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. RECOLHIMENTO A MENOR. DECADÊNCIA. APLICAÇÃO DO ART. 150, § 4º, DO CTN. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. ART. 20, § 4º, E 21, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC.

1. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL EM QUE SE DISCUTE O PRAZO PARA A CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO REMANESCENTE DE ICMS, NO CASO EM QUE OCORRE O PAGAMENTO A MENOR DO TRIBUTO.

2. NOS TRIBUTOS CUJOS SUJEITOS PASSIVOS TÊM O DEVER DE ANTECIPAR O PAGAMENTO SEM QUE HAJA PRÉVIO EXAME DA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA, CASO SE APURE SALDO REMANESCENTE, A FAZENDA DEVERÁ CONSTITUÍ-LO NO PRAZO DE CINCO ANOS A CONTAR DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR, SOB PENA DE OCORRER A EXTINÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO, NOS TERMOS DO PARÁGRAFO 4º DO ART. 150 DO CTN.

PRECEDENTES: AGRG NO RESP 1.152.747/MG, REL. MINISTRO HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, DJE 22/2/2011; AGRG NO RESP 1.192.933/MG, REL. MINISTRO BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, DJE 11/2/2011; AGRG NO RESP 1.182.862/RS, REL. MINISTRO HAMILTON CARVALHIDO, PRIMEIRA TURMA, DJE 2/2/2011.

3. ADEMAIS, 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.

4. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS FIXADOS EM 0,5% SOBRE O VALOR ATUALIZADO DA CAUSA, NOS TERMOS DO ART. 20, § 4º E 21, § 1º, DO CPC.

5. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO." (AGRG NO RESP Nº 1172391/RS DA 1ª TURMA DO STJ, REL. MIN. BENEDITO GONÇALVES, J. 04.08.2011).

(GRIFOS ACRESCIDOS).

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. INEXISTÊNCIA DE VIOLAÇÃO DOS ARTS. 458 E 535 DO CPC. ICMS. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ART. 173, I, DO CTN. MODIFICAÇÃO DA PREMISSA FÁTICA. SÚMULA 7/STJ.

1. INEXISTE VIOLAÇÃO DOS ARTS. 458 E 535 DO CPC QUANDO A PRESTAÇÃO JURISDICIONAL É DADA NA MEDIDA DA PRETENSÃO

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

DEDUZIDA, COM ENFRENTAMENTO E RESOLUÇÃO DAS QUESTÕES ABORDADAS NO RECURSO.

2. PRETENDE A AGRAVANTE REFORMAR O ACÓRDÃO QUE APLICOU À ESPÉCIE A ORIENTAÇÃO DA PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ, EM RECURSO REPETITIVO, NO SENTIDO DE QUE SE APLICA O ART. 173, I, DO CTN AOS CASOS EM QUE, A DESPEITO DA PREVISÃO LEGAL, NÃO HÁ O PAGAMENTO, SITUAÇÃO ENFATICAMENTE ATESTADA NOS AUTOS PELO TRIBUNAL A QUO.

3. MODIFICAR A AFIRMAÇÃO CONTIDA NO ACÓRDÃO RECORRIDO, NO SENTIDO DA EXISTÊNCIA DE PAGAMENTO A MENOR, DEMANDA O REEXAME DE TODO O CONTEXTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS, O QUE É DEFESO A ESTA CORTE EM VISTA DO ÓBICE DA SÚMULA 7/STJ. AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO." (AGRG NO EDCL NO RESP 1278111/MG DA 2ª TURMA DO STJ, REL. MIN. HUMBERTO MARTINS, J. 06.12.2012.

(GRIFOS ACRESCIDOS).

Assim, se houve o pagamento antecipado do ICMS pela Impugnante, do valor apurado e por ela entendido como devido, e, em não havendo provas de dolo, fraude ou simulação, é de se aplicar a regra disposta no art. 150, § 4º, sob pena de se verificar a ocorrência de homologação tácita, com a respectiva extinção definitiva do crédito tributário e a consequente decadência do direito de lançá-lo.

Diante do exposto, pela aplicação do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, entendo pela ocorrência da decadência tributária para os fatos geradores, anteriores a 28/08/09.

Sala das Sessões, 14 de dezembro de 2016.

**Maria Gabriela Tomich Barbosa
Conselheira**