

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.427/19/1ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.001132778-98  
Impugnação: 40.010146931-27  
Impugnante: SPQUIM Produtos Químicos Indústria e Comércio Ltda.  
CNPJ: 11.288591/0001-60  
Proc. S. Passivo: Luiz Henrique Interliche Noronha  
Origem: DFT/Juiz de Fora

### **EMENTA**

**CRÉDITO TRIBUTÁRIO – DECADÊNCIA.** Nos termos do art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional o prazo decadencial aplicável ao lançamento de ofício é de 5 (cinco) anos contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado. No caso dos autos não se encontra decaído o direito da Fazenda Pública Estadual de formalizar o crédito tributário.

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST - PROTOCOLO/CONVÊNIO - TINTAS/VERNIZES E ASSEMELHADOS.** Constatada a falta de retenção e recolhimento de ICMS/ST, devido pela Autuada, estabelecida no estado de São Paulo, contribuinte substituto tributário por força do Convênio ICMS nº 74/94, em relação a operações com mercadorias (solventes), relacionadas no item 11 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (vigente até 31/12/15), destinadas a contribuinte mineiro. **Infração caracterizada. Corretas as exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, § 2º, inciso I e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII, ambos da Lei nº 6.763/75.**

**Decadência não reconhecida. Decisão por maioria de votos.**

**Lançamento procedente. Decisão unânime.**

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a acusação fiscal de que a Autuada, sediada no estado de São Paulo, contribuinte substituto tributário, nas operações com mercadorias (solventes) destinadas a contribuintes sediados no estado de Minas Gerais, por força do Convênio ICMS nº 74/94 (*que dispõe sobre regime de substituição tributária nas operações com tintas, vernizes e outras mercadorias da indústria química*), no período de janeiro a outubro de 2013, deixou de recolher o ICMS/ST devido a este Estado, em relação às operações destinadas a contribuintes mineiros, comerciantes do referido produto.

Exige-se ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, § 2º, inciso I e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII, ambos da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por representante legal, Impugnação às fls. 18/21 e junta os documentos de fls. 22/29.

A Fiscalização, em Manifestação Fiscal de fls. 32/42, requer a procedência do lançamento.

A 1ª Câmara de Julgamento determina a realização de diligência de fls. 47, que resulta na Rerratificação do Lançamento de fls. 49.

Aberta vista para a Impugnante, que se manifesta às fls. 53/57 e reitera o pedido de procedência de sua impugnação.

A Fiscalização, às fls. 59/61, novamente se manifesta, reiterando o pedido de procedência do lançamento, observada a Rerratificação do Lançamento de fls. 49.

---

**DECISÃO**

**Da Preliminar**

**Das prefaciais relativas à citação/intimação**

A Impugnante alega que a empresa sofreu incêndio em 28/06/17, afetando seu funcionamento no local, que estaria funcionando em outro local até a reforma do estabelecimento, e que a citação/notificação enviada pelos correios teria sido recebida em seu domicílio fiscal, mas por funcionário de empresa terceirizada, o que acarretaria cerceamento do direito de defesa.

Contudo, sem razão a Defesa.

Sobre as modalidades de citação/intimação, assim dispõe a Lei nº 6.763/75:

Art. 144. As intimações do interessado dos atos do PTA serão realizadas por um dos seguintes meios, nos termos do regulamento:

I - pessoalmente;

II - por via postal com aviso de recebimento;

III - pelo Domicílio Tributário Eletrônico, previsto no artigo 144-A;

IV - por publicação no órgão oficial dos Poderes do Estado;

V - por publicação no Diário Eletrônico da Secretaria de Estado de Fazenda.

§ 1º A intimação por via postal com aviso de recebimento será considerada efetivada dez dias após a postagem da documentação, caso no recibo não conste a assinatura ou a data de seu recebimento.

§ 2º Quando o destinatário se encontrar em local ignorado, incerto ou inacessível ou ausente do território do Estado e não tiver sido intimado em seu domicílio eletrônico, ou quando não for possível a intimação por via postal, inclusive na hipótese de devolução pelo correio, a intimação será realizada mediante publicação no meio oficial de divulgação do ato.

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Já quanto à efetividade/validade da citação/intimação, o art. 12, inciso II, alínea “a” do RPTA é claro ao dispor que:

Art. 12 - As intimações dos atos do PTA serão consideradas efetivadas:

I - em se tratando de intimação pessoal, na data do recebimento do respectivo documento;

II - em se tratando de intimação por via postal com aviso de recebimento:

a) na data do recebimento do documento, por qualquer pessoa, no domicílio fiscal do interessado, ou no escritório de seu representante legal ou mandatário com poderes especiais, ou no escritório de contabilidade autorizado a manter a guarda dos livros e documentos fiscais;

(...)

(Destacou-se).

Diante da legislação de regência e das provas carreadas aos autos, verifica-se ocorrida a citação/intimação por via postal com aviso de recebimento, com recebimento do documento no domicílio fiscal do interessado, caracterizando como efetivado e válido o ato, sem cerceamento ao direito de defesa.

Ainda, o Auto de Infração contém os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza das infrações. As infringências cometidas e as penalidades aplicadas encontram-se legalmente embasadas. Todos os requisitos foram observados, formais e materiais, imprescindíveis para a atividade do lançamento, previstos nos arts. 85 a 94 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08.

O Auto de Infração foi lavrado conforme disposições regulamentares e foram concedidos à Autuada todos os prazos legalmente previstos para apresentar a sua defesa, em total observância ao princípio do contraditório.

Rejeita-se, pois, as prefaciais arguidas.

### **Do Mérito**

Conforme relatado, a autuação versa sobre a acusação fiscal de que a Autuada, sediada no estado de São Paulo, contribuinte substituto tributário, nas operações com mercadorias (solventes) destinadas a contribuintes sediados no estado de Minas Gerais, por força do Convênio ICMS nº 74/94 (*que dispõe sobre regime de substituição tributária nas operações com tintas, vernizes e outras mercadorias da indústria química*), no período de janeiro a outubro de 2013, deixou de recolher o ICMS/ST devido a este Estado, em relação às operações destinadas a contribuintes mineiros, comerciantes do referido produto.

Exige-se ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, § 2º, inciso I e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII, ambos da Lei nº 6.763/75.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Inicialmente, quanto à prejudicial de mérito, debate-se a hipótese de que teria ocorrido a decadência do direito de a Fiscalização constituir o crédito tributário relativo ao período autuado (janeiro a outubro de 2013), considerando-se que o recebimento da autuação ocorreu em 30/10/18, ao entendimento de que seria aplicável o disposto no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional - CTN.

Contudo, conforme estabelece o mencionado dispositivo, se a lei não fixar prazo à homologação, ele será de 5 (cinco) anos, contados da ocorrência do fato gerador, e expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário.

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

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;

(...)

Sobre o tema, decidiu o Superior Tribunal de Justiça - STJ, no julgamento do Agravo em Recurso Especial nº 76977 RS 2011/0191109-3, de 12/04/12:

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

(...)

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 (GRIFOU-SE)

Mais recentemente, pronunciou-se o STJ, no Agravo Regimental nos EDcl no REsp 1264479/SP, em acórdão de relatoria do Ministro Gurgel de Faria, publicado em 10/08/16:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ICMS. LANÇAMENTO. DECADÊNCIA. CONTAGEM DO PRAZO. ART. 173, I, DO CTN. VÍCIO NA NOTIFICAÇÃO. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO.

1. A PRIMEIRA SEÇÃO, POR OCASIÃO DO JULGAMENTO DO RESP 973.733/SC, SUBMETIDO AO RITO DO ART. 543-C DO CPC, FIRMOU O ENTENDIMENTO DE QUE A DECADÊNCIA PARA A

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

CONSTITUIÇÃO DE TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO DEVE SER CONTADA NA FORMA DO ART. 173, I, DO CTN, PARA OS CASOS EM QUE A LEI NÃO PREVÊ O PAGAMENTO ANTECIPADO OU QUANDO, EXISTINDO TAL PREVISÃO LEGAL, O RECOLHIMENTO NÃO É REALIZADO.

2. A ALEGAÇÃO DE QUE A NOTIFICAÇÃO DO LANÇAMENTO NÃO OCORREU DENTRO DO PRAZO DECADENCIAL NÃO FOI ENFRENTADA PELO ACÓRDÃO RECORRIDO, RAZÃO PELA QUAL INCIDE, NO PONTO, O ENTENDIMENTO CONTIDO NA SÚMULA 282 DO STF.

3. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.

E também no AgRg no Agravo em Recurso Especial nº 533.405 –RS (2014/0144927-8):

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ICMS. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. ARTIGO 173, I, DO CTN. ENTENDIMENTO FIRMADO NO RESP 973.733/SC, SOB O RITO DO ARTIGO 543-C DO CPC.

1. A PRIMEIRA SEÇÃO DESTA CORTE, NO JULGAMENTO DO RESP 973.733/SC, SUBMETIDO AO RITO DO ART. 543-C DO CPC, FIRMOU A COMPREENSÃO DE QUE NOS CASOS DE TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, QUANDO NÃO HÁ O PAGAMENTO ANTECIPADO – CASO DOS AUTOS -, O PRAZO DECADENCIAL PARA O LANÇAMENTO DE OFÍCIO É AQUELE ESTABELECIDO NO ART. 173, I, DO CTN.

2. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.

Dessa forma, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo ao exercício de 2013 somente se expira em 31/12/18, nos termos do inciso I do mencionado art. 173, não ocorrendo a decadência relativamente ao crédito tributário exigido, uma vez que a Autuada foi regularmente intimada da lavratura do Auto de Infração em 30/10/18.

Assim, quanto à prejudicial de mérito, rejeita-se a alegação de decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário.

Com relação às irregularidades de que trata a presente autuação, importante mencionar, de início, que a substituição tributária é uma técnica de arrecadação prevista pelo art. 150, § 7º, da Constituição da República e pelo art. 6º da Lei Complementar (LC) nº 87/96, na qual o contribuinte substituto não apenas recolhe o tributo por ele devido, mas também antecipa o montante relativo à operação subsequente. Examine-se:

Constituição da República (CR/88)

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

§ 7.º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

Lei Complementar nº 87/96

Art. 6º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário.

§ 1º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.

§ 2º A atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias, bens ou serviços previstos em lei de cada Estado.

Depreende-se da leitura dos dispositivos supra, que os Estados possuem competência para estabelecer, mediante lei, o regime de substituição tributária em relação às mercadorias selecionadas.

Assim, devidamente autorizado, o estado de Minas Gerais instituiu o regime em comento por meio do art. 22 da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

Art. 22 - Ocorre a substituição tributária, quando o recolhimento do imposto devido pelo:

I - alienante ou remetente da mercadoria ou pelo prestador de serviços de transporte e comunicação ficar sob a responsabilidade do adquirente ou do destinatário da mercadoria, ou do destinatário ou do usuário do serviço;

II - adquirente ou destinatário da mercadoria pelas operações subseqüentes, ficar sob a responsabilidade do alienante ou do remetente da mercadoria;

(...)

A responsabilidade da Autuada em relação ao recolhimento do ICMS/ST tem previsão no Convênio ICMS nº 74/94 e, também, nos arts. 12 e 13 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, em função da atribuição originária da responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto. Confira-se:

Anexo XV - RICMS/02

Efeitos de 1º/12/2005 a 31/12/2015

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 12. O estabelecimento industrial situado neste Estado ou nas unidades da Federação com as quais Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio para a instituição de substituição tributária, nas remessas das mercadorias relacionadas na Parte 2 deste Anexo para estabelecimento de contribuinte deste Estado, é responsável, na condição de sujeito passivo por substituição, pela retenção e pelo recolhimento do ICMS devido nas operações subseqüentes.

§ 1º As unidades da Federação com as quais Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio para a instituição de substituição tributária, por mercadoria ou agrupamento de mercadorias, são as identificadas nos itens da Parte 2 deste Anexo.

Art. 13. A responsabilidade prevista no artigo anterior aplica-se também ao remetente não-industrial situado em unidade da Federação com a qual Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio para a instituição de substituição tributária, que realizar operação interestadual para destinatário situado neste Estado, ainda que o imposto tenha sido retido anteriormente para outra unidade da Federação.

Nos termos dos arts. 12 e 13 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, conforme redação vigente no período autuado, o remetente situado em unidade da Federação com a qual Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio para a instituição de substituição tributária, nas remessas das mercadorias relacionadas na Parte 2 deste Anexo para estabelecimento de contribuinte deste Estado, é responsável, na condição de sujeito passivo por substituição, pela retenção e pelo recolhimento do ICMS devido nas operações subseqüentes.

No caso em análise, conforme relatado, a Autuada, contribuinte substituído tributário por força do Convênio ICMS nº 74/94, revendeu para comerciantes mineiros, mercadorias (solventes) sujeitas à substituição tributária (listadas no item 11 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, no período autuado), sem a devida retenção e recolhimento do ICMS/ST, sendo, portanto, contribuinte responsável pelo imposto devido pelas operações subseqüentes com tais mercadorias quando destinadas a contribuintes mineiros (substituídos).

Para apuração do ICMS/ST ora exigido, em relação às operações autuadas, a Fiscalização corretamente observou as disposições previstas na legislação mineira para fixação da base de cálculo do imposto por substituição tributária, conforme o disposto na alínea “b”, item 3, c/c o § 5º, do art. 19 e art. 20 (para apuração do ICMS/ST devido), ambos da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, *in verbis*:

Art. 19. A base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária é:

(...)

b) tratando-se de mercadoria que não tenha seu preço fixado por órgão público competente, observada a ordem:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

2. o preço final a consumidor sugerido ou divulgado pelo industrial, pelo importador ou por entidade representativa dos respectivos segmentos econômicos aprovado em portaria da Superintendência de Tributação; ou

Efeitos de 12/08/11 a 31/12/15

3. o preço praticado pelo remetente acrescido dos valores correspondentes a descontos concedidos, inclusive o incondicional, frete, seguro, impostos, contribuições, royalties relativos a franquia e de outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, ainda que por terceiros, adicionado da parcela resultante da aplicação sobre o referido montante do percentual de margem de valor agregado (MVA) estabelecido para a mercadoria na Parte 2 deste Anexo e observado o disposto nos §§ 5º a 8º deste artigo;

(...)

Art. 20. O imposto a recolher a título de substituição tributária será:

I - em relação às operações subseqüentes, o valor da diferença entre o imposto calculado mediante aplicação da alíquota estabelecida para as operações internas sobre a base de cálculo definida para a substituição e o devido pela operação própria do contribuinte remetente;

(Grifou-se).

A alíquota interna prevista para as mercadorias é a disposta no art. 42, inciso I, alínea a do RICMS/02, no percentual de 25% (vinte e cinco por cento):

RICMS/02

CAPÍTULO VII Da Alíquota

Art. 42. As alíquotas do imposto são:

I - nas operações e prestações internas:

(...)

25% (vinte e cinco por cento), nas operações com as seguintes mercadorias:

(...)

a.11) solvente, exceto o destinado à industrialização nos termos do § 21;

(...)

A Impugnante alega que haveriam indícios de que as mercadorias seriam submetidas/destinadas a processo de industrialização, com conseqüente inaplicabilidade da substituição tributária.



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Contudo, depreende-se do Anexo 2 - Relação de Contribuintes Destinatários (fls. 11), que a Fiscalização selecionou somente destinatários que apresentam CNAE de comércio (grupos 45 a 47).

E mesmo que os produtos fossem destinados à industrialização, a inaplicabilidade da substituição tributária só ocorre nas operações destinadas a estabelecimento exclusivamente industrial para os efeitos de aplicação do inciso IV do art. 18 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02

Não bastasse a clareza dos dados e informações das atividades dos destinatários (exclusivamente comercial), para o deslinde da questão alegada, cumpre analisar, de início, o contexto em que se encarta o citado art. 18, Parte 1, Anexo XV do RICMS/02 (mesmo conteúdo do § 1º da Cláusula primeira do Convênio ICMS nº 74/94).

Nesse sentido, vale lembrar que a legislação dispõe que cabe ao remetente das mercadorias relacionadas na Parte 2 do Anexo XV do referido Regulamento do ICMS, quando destinadas a “*estabelecimento de contribuinte deste Estado*”, a responsabilidade, na condição de sujeito passivo por substituição, pela retenção e pelo recolhimento do ICMS devido nas operações subsequentes.

Tal responsabilidade aplica-se quer se trate de:

- “estabelecimento industrial situado neste Estado ou nas unidades da Federação com as quais Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio (caso dos autos) para a instituição de substituição tributária” (conforme art. 12 da Parte 1 do Anexo XV supracitado);
- “remetente não industrial situado em unidade da Federação com a qual Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio para a instituição de substituição tributária” (conforme art. 13 da Parte 1 do Anexo XV);
- “na hipótese de operação de importação ou de aquisição em licitação promovida pelo poder público de mercadoria submetida ao regime de substituição tributária” (conforme art. 16 da Parte 1 do Anexo XV).

Depreende-se, pois, que, em se tratando de produtos sujeitos à sistemática da substituição tributária, a regra geral consiste na atribuição de responsabilidade ao remetente que os destinar a “*estabelecimento de contribuinte deste Estado*”.

Isso posto, cumpre considerar, na sequência, as exceções a esta regra geral, vale dizer, as situações nas quais, não obstante haja a remessa de produtos arrolados na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 para contribuinte deste Estado, os respectivos remetentes não figuram como responsáveis por substituição tributária.

As referidas exceções estão arroladas precisamente no art. 18 (Parte 1) do Anexo XV, a seguir transcrito:

Art. 18. A substituição tributária de que trata esta Seção não se aplica:

I - às operações, inclusive de importação e de aquisição em licitação promovida pelo poder público, que destinem mercadorias submetidas ao

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

regime de substituição tributária a estabelecimento industrial fabricante da mesma mercadoria, assim entendida a classificada no mesmo item do mesmo capítulo da Parte 2 deste Anexo, hipótese em que a retenção do imposto devido por substituição tributária será realizada no momento da saída da mercadoria;

II - às operações promovidas por estabelecimento industrial em retorno ao estabelecimento encomendante da industrialização, hipótese em que a este é atribuída a responsabilidade pelo recolhimento do imposto a título de substituição tributária;

III - às transferências promovidas entre estabelecimentos do industrial fabricante, exceto quando destinadas a estabelecimento varejista, hipótese em que a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto recairá sobre o estabelecimento que promover a saída da mercadoria com destino a outro contribuinte;

IV - às operações que destinem mercadorias a estabelecimento industrial para emprego em processo de industrialização como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem.

V - às operações que destinem mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária relacionadas nos capítulos 8, 10 a 12, 18 e 19, no capítulo 3, com âmbito de aplicação 3.2, no capítulo 14, com âmbito de aplicação 14.1, no capítulo 15, com âmbito de aplicação 15.1, no capítulo 16, com âmbito de aplicação 16.2, no capítulo 17, com âmbito de aplicação 17.1 e 17.3, no capítulo 20 com âmbito de aplicação 20.1, no capítulo 21, com âmbito de aplicação 21.1 e 21.3, e no capítulo 27, com âmbito de aplicação 27.1, todos da Parte 2 deste Anexo, a contribuinte detentor de regime especial de tributação de atribuição de responsabilidade, na condição de substituto tributário, pela retenção e recolhimento do ICMS devido pelas saídas subsequentes, concedido pelo Superintendente de Tributação.

Como se depreende da leitura deste dispositivo, o legislador prevê cinco hipóteses em que a substituição tributária reputa-se inaplicável. Convém analisar-se, ainda que brevemente, tais situações.

No caso dos incisos I e V, como o destinatário dos produtos é um substituto tributário (no caso do inciso I, trata-se do substituto tributário clássico, ou seja, o industrial fabricante do produto em questão, ao passo que no caso do inciso V, a condição de substituto decorre de regime especial), e tendo presente o fato de que se afigura inviável que um mesmo contribuinte seja, a um só tempo, substituto e substituído, a inaplicabilidade da substituição tributária resulta justificada.

No caso do inciso II, por se tratar de industrialização sob encomenda, aprouve ao legislador atribuir a responsabilidade ao encomendante da industrialização, e não ao executor da encomenda. Vale ressaltar, no entanto, que a legislação contém uma salvaguarda no caso em que o referido encomendante da industrialização seja um estabelecimento comercial ou prestador de serviço. Trata-se da disposição contida no § 3º do mesmo art. 18, *in verbis*:

§ 3º Na hipótese do inciso II do caput, em se tratando de encomendante estabelecimento não-industrial, a apuração do imposto a título de substituição tributária será efetuada no momento da entrada da mercadoria no estabelecimento encomendante, salvo na hipótese prevista no § 6º.

Como se vê, está presente também aqui a preocupação do legislador em evitar a confusão entre as figuras do substituto e do substituído, categoria na qual se inserem, de ordinário, os estabelecimentos não industriais, razão pela qual, a responsabilidade a eles atribuída impõe-se desde o momento da entrada da mercadoria.

De igual modo, também no caso da disposição contida no inciso III (transferências promovidas entre estabelecimentos do industrial fabricante), há uma salvaguarda regulamentar, a saber:

§ 1º Para os efeitos do disposto no inciso III do caput deste artigo, em se tratando de transferência para estabelecimento distribuidor, atacadista, depósito ou centro de distribuição, estes deverão operar exclusivamente com produtos fabricados por estabelecimento industrial de mesma titularidade.

Nesse caso, a exigência de que os estabelecimentos comerciais em questão operem exclusivamente com produtos fabricados por estabelecimento de mesma titularidade do industrial fabricante também busca evitar a mencionada confusão entre substituto e substituído, sendo essa última figura, conforme dito anteriormente, típica da atividade comercial.

Retornando à hipótese descrita no inciso IV do art. 18, Parte 1 do Anexo XV, tem-se que a previsão de inaplicabilidade da substituição tributária neste caso refere-se à situação em que sequer haveria operação subsequente com a mercadoria em questão, haja vista a sua submissão a “*processo de industrialização como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem*”, por parte do estabelecimento industrial destinatário.

De todo modo, também aqui não se afigura admissível que haja uma confusão entre as figuras do substituto e do substituído, ou, dito de outro modo, entre estoques já gravados pelo ICMS/ST e estoques ainda não tributados.

Nessa perspectiva, há que se considerar que o dispositivo em tela refere-se aos estabelecimentos que desenvolvam exclusivamente atividade industrial, e não aos casos em que o contribuinte desenvolve simultaneamente atividade meramente comercial.

Com efeito, a fundamentar tal entendimento, tem-se:

- em primeiro lugar, a legislação tributária mineira sempre que se refere a estabelecimento industrial trabalha com a definição de estabelecimento exclusivamente industrial, ainda que não consigne de forma expressa a qualificação de exclusividade, aspecto também evidenciado na legislação comparada das outras unidades da Federação;

- em segundo lugar, o fato de que a adoção de interpretação diversa acabaria por fragilizar o próprio instituto da substituição tributária, uma vez que bastaria a qualquer estabelecimento comercial realizar uma das atividades descritas como industrialização (arroladas no art. 222, inciso II, do RICMS) para que as remessas dos produtos a ele destinados se fizesse sem a retenção do imposto.

Cabe registrar, em reforço a essa posição, a grande amplitude dos conceitos constantes do art. 222, inciso II, do RICMS/02, os quais foram reproduzidos da legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) sem que fossem também transcritas as exceções a tais conceitos, constantes dessa mesma legislação federal;

- em terceiro lugar, vale lembrar que, como visto acima, nas remessas para “estabelecimento de contribuinte deste Estado” de produtos sujeitos à substituição tributária, a regra é precisamente a responsabilidade do respectivo remetente. As exceções constantes do art. 18, Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 devem ser interpretadas como tal.

Em outras palavras, não se deve considerar que a referida regra de exceção, onde se menciona expressamente “operações que destinem mercadorias a estabelecimento industrial” (grifou-se), seja interpretada ampliativamente de modo a alcançar também estabelecimentos nos quais se desenvolva atividade tipicamente comercial, ainda que a par da atividade industrial.

Vale ressaltar que, para fins da legislação do ICMS, quando estabelecimentos que desenvolvem atividade comercial com produtos sujeitos à substituição tributária são colocados na condição de sujeito passivo por substituição, tal responsabilidade decorre da entrada da mercadoria no estabelecimento, consoante visto na análise das disposições contidas no próprio art. 18 do Anexo XV;

- em quarto lugar, cabe lembrar que o comando contido no § 2º, inciso II do art. 18, Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 alude especificamente, tal como o próprio texto do inciso IV mencionado pela Defesa, a “estabelecimento *industrial*”, expressão essa que não se confunde com a situação na qual a atividade tipicamente comercial também é desenvolvida pelo contribuinte.

Em outras palavras, quando a legislação tributária deste estado, e mais especificamente o Anexo XV do RICMS/02, não busca distinguir a natureza da atividade desenvolvida, vale-se de expressões genéricas tais como “estabelecimento destinatário” ou “estabelecimento do adquirente” ou “mesmo estabelecimento de contribuinte deste estado”.

Por outro lado, nos casos em que tal distinção é relevante, utiliza expressões mais específicas, como “estabelecimento industrial” ou “estabelecimento industrial fabricante”, ou ainda “estabelecimento varejista”, “estabelecimento comercial” e “estabelecimento importador”. Não se justificaria, portanto, que, neste caso específico,

diferentemente da técnica adotada no restante do Regulamento do ICMS, ao valer-se da expressão “estabelecimento industrial” (grifou-se), o legislador esteja se referindo, indistintamente, a estabelecimentos industriais, comerciais, ou mesmo industriais e comerciais.

Demais disso, vale lembrar ainda que, de acordo com o disposto no § 8º do art. 66 do RICMS/02, o “*contribuinte que receber mercadoria com o imposto retido por substituição tributária ou que tenha recolhido o imposto sob o referido título em virtude da entrada da mercadoria em território mineiro ou no momento da entrada da mercadoria em seu estabelecimento e não destiná-la à comercialização, poderá apropriar-se, sob a forma de crédito, do valor do imposto que incidiu nas operações com a mercadoria*”.

A razão de ser desse dispositivo não é outra senão resolver situações tais como a referida no inciso IV do art. 18 do Anexo XV, ou seja, situações nas quais o estabelecimento comercial eventualmente não destinar o produto já gravado pela substituição tributária à comercialização. Nesse caso, a não cumulatividade resolve-se mediante o aproveitamento do respectivo imposto como crédito.

Nesse sentido, pelas razões aduzidas, a regra contida no inciso IV do art. 18, Parte 1 do Anexo XV do Regulamento do ICMS não se aplica na hipótese em que o estabelecimento destinatário desenvolva atividade tipicamente comercial, ainda que em paralelo à atividade industrial.

Deste modo, resta demonstrado e comprovado que se aplica o regime da substituição tributária nas operações com mercadorias relacionadas na Parte 2 do Anexo XV do ICMS/02 destinadas aos contribuintes selecionados, objeto da ação fiscal.

Vale salientar que a SEF/MG já se manifestou sobre a questão em várias consultas respondidas pelo órgão competente. Cita-se, a título de exemplo, as seguintes respostas de consulta de contribuintes:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 203/11

ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – ESTABELECIMENTO DEDICADO À ATIVIDADE INDUSTRIAL E COMERCIAL – APLICABILIDADE - Aplica-se o regime da substituição tributária nas operações com mercadorias relacionadas na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, destinadas a contribuinte, situado neste Estado, que exerce, no mesmo estabelecimento, atividades de industrialização e comercialização. Caso a mercadoria adquirida venha a ser utilizada em processo industrial, poderá o adquirente apropriar-se, sob a forma de crédito, do valor do imposto que incidiu nas operações com o produto, nos termos do disposto no inciso V e no § 8º, ambos do art. 66 do mesmo Regulamento.

EXPOSIÇÃO:

A Consulente, com atividade de fabricação de máquinas, equipamentos, peças e acessórios para uso industrial e comércio varejista de material elétrico, apura o ICMS pela sistemática de débito e crédito e comprova suas saídas mediante emissão de Nota Fiscal Eletrônica.

(...)

RESPOSTA:

1 a 3 – O entendimento da Consulente reputa-se incorreto.

Nos termos do disposto no inciso IV do art. 18, Parte 1, Anexo XV, do RICMS/02, a substituição tributária não se aplica às operações que destinem mercadorias a estabelecimento industrial para emprego em processo de industrialização como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem.

Ressalte-se que, para a aplicação desse dispositivo, faz-se necessário que a operação seja destinada a industrial, assim entendido o contribuinte que exerça atividades descritas como industrialização, de que trata o inciso II do art. 222 do RICMS/02, e desde que o estabelecimento em questão não desempenhe, em paralelo com a produção industrial, atividade tipicamente comercial com os produtos sujeitos ao regime de substituição tributária.

Embora receba mercadorias para serem empregadas em processo de industrialização como matéria-prima, a Consulente também exerce, no mesmo estabelecimento, a atividade de comércio varejista, o que a descaracteriza como estabelecimento industrial para os efeitos de aplicação do inciso IV do art. 18 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

(Grifos acrescidos).

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 193/13:

ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – INDUSTRIALIZAÇÃO – ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL – Nos termos do inciso IV do art. 18 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, a substituição tributária não se aplica às operações que destinem mercadorias a estabelecimento industrial para emprego em processo de industrialização como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, desde que o estabelecimento em questão não desempenhe, em paralelo com a produção industrial, atividade tipicamente comercial com os produtos sujeitos ao regime de substituição tributária.

(...)

Nos termos do inciso IV do art. 18 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, a substituição tributária não se aplica às operações que destinem mercadorias a estabelecimento industrial para emprego em processo de industrialização como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem.

Ressalte-se que, para a aplicação desse dispositivo, faz-se necessário que a operação seja destinada a industrial, assim entendido o contribuinte que exerça atividades descritas como industrialização nos termos do inciso II do art. 222 do RICMS/02 e desde que o estabelecimento em questão não desempenhe, em paralelo com a produção industrial, atividade tipicamente comercial com os produtos sujeitos ao regime de substituição tributária.

De acordo com o cadastro da Consulente junto a esta Secretaria de Estado de Fazenda, a atividade principal de seu estabelecimento é o comércio atacadista de cimento (CNAE 4674-5/00).

Assim, caso a Consulente passe a exercer, exclusivamente, em seu estabelecimento, a atividade industrial, as suas aquisições de mercadorias não estarão sujeitas à aplicação da substituição tributária, em consonância com o disposto no inciso IV do art. 18 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, hipótese em que os produtos delas resultantes deverão ser submetidos à tributação por ocasião de suas saídas, nos termos da legislação tributária.

Por outro lado, caso exerça, no mesmo estabelecimento, as atividades de industrialização e comercialização, a Consulente não será caracterizada como estabelecimento industrial para os efeitos de aplicação do inciso IV citado.

Nesse caso, ao adquirir de outro Estado, mercadoria relacionada na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, a Consulente deverá observar o disposto na Parte 1 do mesmo Anexo, especialmente o que estabelece o seu art. 14, eis que, face à atividade comercial desenvolvida no mesmo estabelecimento, resultam caracterizados os pressupostos de incidência do regime de substituição tributária, mormente no que concerne à presunção legal de que haverá operações subsequentes com as mercadorias em questão.

Ressalte-se ainda que o estabelecimento destinatário de mercadoria relacionada na Parte 2 do Anexo XV citado é responsável pelo imposto devido a este Estado

## CONSELHO DE CONTRIBUENTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

a título de substituição tributária, quando o alienante ou o remetente, sujeito passivo por substituição, não efetuar a retenção ou efetuar retenção a menor do imposto, conforme disposto no art. 15 da Parte 1 desse Anexo.

Da mesma forma como foi exposto anteriormente, caso as mercadorias adquiridas sejam utilizadas em processo industrial e desde que observadas as disposições contidas nos art. 66 a 74 do RICMS/02, poderá a Consulente apropriar-se, sob a forma de crédito, do valor do imposto que incidiu nas operações com os produtos, incluído o ICMS recolhido a título de substituição tributária, nos termos previstos no inciso V e § 8º, ambos do art. 66 em comento.

DOT/DOLT/SUTRI/SEF, 23 de setembro de 2013.  
(Grifos acrescidos).

Nesse sentido, várias são as decisões deste Conselho de Contribuintes dentre as quais se destaca:

ACÓRDÃO: 4.650/16/CE RITO: ORDINÁRIO  
PTA/AI: 01.000277016-10  
RECURSO DE REVISÃO: 40.060140439-76, 40.060140553-54  
RECORRENTE: CODIME COM. E DISTR. DE MERCADORIAS S/A  
CNPJ: 08.283205/0001-33  
FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECORRIDA: FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL, CODIME COM. E DISTR. DE MERCADORIAS S.A.  
PROC. S. PASSIVO: SACHA CALMON NAVARRO  
COELHO/OUTRO(S)  
ORIGEM: DF/UBERABA

### EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST

CONSTATAÇÃO FISCAL DE FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS/ST DEVIDO PELA AUTUADA, SEDIADA EM OUTRA UNIDADE DA FEDERAÇÃO, NA CONDIÇÃO DE CONTRIBUINTE SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO, DE ACORDO COM O DISPOSTO NO PROTOCOLO ICMS 196/09, TENDO EM VISTA A FALTA DE DESTAQUE DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS/ST, BEM COMO DO VALOR DO ICMS/ST NOS DOCUMENTOS FISCAIS DE SAÍDA EMITIDOS PARA DESTINATÁRIOS LOCALIZADOS NESTE ESTADO, REFERENTES AO PRODUTO (VERGALHÃO), LISTADO NO ITEM 18, SUBITEM 18.1.48 DA PARTE 2 DO ANEXO XV DO RICMS/02. EXIGÊNCIA DE ICMS/ST, MULTA DE REVALIDAÇÃO CAPITULADA NO ART. 56, INCISO II, § 2º, I DA LEI Nº 6.763/75 E DA MULTA ISOLADA PREVISTA NO ART. 55, INCISO XXXVII DA CITADA LEI, ESSA



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

MAJORADA EM 50% (CINQUENTA POR CENTO) DEVIDO À CONSTATAÇÃO DE REINCIDÊNCIA, A PARTIR DE 17/11/14, NOS TERMOS DO DISPOSTO NO ART. 53, §§ 6º E 7º DA REFERIDA LEI. CONTUDO, DEVE-SE AFASTAR O AJUSTE DA MVA NO CASO EM EXAME.

RECURSO DE REVISÃO 40.060140439-76 CONHECIDO À UNANIMIDADE E NÃO PROVIDO POR MAIORIA DE VOTOS. RECURSO DE REVISÃO 40.060140553-54 CONHECIDO E NÃO PROVIDO À UNANIMIDADE.

(...)

NESTE SENTIDO, PELAS RAZÕES ADUZIDAS, A REGRA CONTIDA NO INCISO IV DO ART. 18, PARTE 1 DO ANEXO XV DO REGULAMENTO DO ICMS NÃO SE APLICA NA HIPÓTESE EM QUE O ESTABELECIMENTO DESTINATÁRIO DESENVOLVA ATIVIDADE TÍPICAMENTE COMERCIAL, AINDA QUE EM PARALELO À ATIVIDADE INDUSTRIAL.

Quanto à formação do polo passivo da obrigação tributária, por força do Convênio ICMS nº 74/94, a Autuada é contribuinte mineira – por substituição – das operações com mercadorias listadas nos itens da Parte 2 do Anexo XV supracitados, no período autuado, quando destinadas a contribuintes mineiros (substituídos).

No presente caso, imperioso salientar que no regime da substituição tributária, o estabelecimento remetente figura como contribuinte na relação tributária, embora o fato gerador seja realizado por outro estabelecimento.

Desse modo, em decorrência da sua condição de contribuinte do ICMS/ST devido ao estado de Minas Gerais é que a Autuada compõe o polo passivo da obrigação tributária.

Assim, corretas as exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII, do citado diploma legal, observada a Rerratificação do Lançamento de fls. 49.

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

(...)

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

(...)

§ 2º As multas serão cobradas em dobro, quando da ação fiscal, aplicando-se as reduções previstas no § 9º do art. 53, na hipótese de crédito tributário:

I - por não-retenção ou por falta de pagamento do imposto retido em decorrência de substituição tributária;

**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:

(...)

**Efeitos de 1º/01/2012 a 30/06/2017 - Acrescido pelo art. 8º e vigência estabelecida pelo art. 17, ambos da Lei nº 19.978, de 28/12/2011:**

“XXXVII - por deixar de consignar, em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação, ainda que em virtude de incorreta aplicação de diferimento, suspensão, isenção ou não incidência, a base de cálculo prevista na legislação, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária - 20% (vinte por cento) do valor da base de cálculo;”

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, cumpre registrar que não cabe ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182 da Lei nº 6.763/75 (e art. 110, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA), *in verbis*:

Art. 182. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º do art. 146;

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. Quanto à prejudicial de mérito, por maioria de votos, em não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário. Vencido o Conselheiro Bernardo Motta Moreira, que a reconhecia. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participou do julgamento, além dos signatários e do Conselheiro Vencido, o Conselheiro Edmar Pieri Campos (Revisor).

**Sala das Sessões, 22 de outubro de 2019.**

**Marco Túlio da Silva**  
**Relator**

**Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior**  
**Presidente**

<b>CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS</b>
--

---

Acórdão:	23.427/19/1 <sup>a</sup>	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.001132778-98	
Impugnação:	40.010146931-27	
Impugnante:	Spquim Produtos Químicos Indústria e Comércio Ltda CNPJ: 11.288591/0001-60	
Proc. S. Passivo:	Luiz Henrique Interliche Noronha	
Origem:	DFT/Juiz de Fora	

---

Voto proferido pelo Conselheiro Bernardo Motta Moreira, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CCMG.

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

Conforme relatado, a autuação versa sobre a acusação fiscal de que a Autuada, sediada no estado de São Paulo, contribuinte substituto tributário, nas operações com mercadorias (solventes) destinadas a contribuintes sediados neste Estado, por força do Convênio ICMS n° 74/94 (*que dispõe sobre regime de substituição tributária nas operações com tintas, vernizes e outras mercadorias da indústria química*), no período de janeiro a outubro de 2013, deixou de recolher o ICMS/ST devido a este Estado, em relação às operações destinadas a contribuintes mineiros, comerciantes do referido produto.

Exige-se ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, § 2º, inciso I e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII, ambos da Lei n° 6.763/75.

Do exame dos autos, constata-se que a Autuada foi regularmente intimada da lavratura do Auto de Infração em 30/10/18.

Tratando-se o ICMS de tributo sujeito a lançamento por homologação, é aplicável o prazo de decadência previsto no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional (CTN), segundo o qual a Fiscalização dispõe do prazo de 5 (cinco) anos, contado da ocorrência dos fatos geradores, para a homologação (tácita ou expressa) do procedimento do contribuinte ou para o lançamento de ofício de valores que ainda entende devidos.

Com efeito, conforme entendimento definitivo do Superior Tribunal de Justiça (STJ), manifestado no âmbito de recurso representativo de controvérsia, na forma do art. 543-C do Código de Processo Civil (CPC/73), o prazo previsto no art. 173, inciso I do CTN somente é aplicável nos casos de fraude, dolo ou simulação ou quando da ausência total de recolhimento do tributo pelo contribuinte no período de apuração:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C,

DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, E 173, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O PRAZO DECADENCIAL QUINQUENAL PARA O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO (LANÇAMENTO DE OFÍCIO) CONTA-SE DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO EFETUADO, NOS CASOS EM QUE A LEI NÃO PREVÊ O PAGAMENTO ANTECIPADO DA EXAÇÃO OU QUANDO, A DESPEITO DA PREVISÃO LEGAL, O MESMO INOCORRE, SEM A CONSTATAÇÃO DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO DO CONTRIBUINTE, INEXISTINDO DECLARAÇÃO PRÉVIA DO DÉBITO (PRECEDENTES DA PRIMEIRA SEÇÃO: RESP 766.050/PR, REL. MINISTRO LUIZ FUX, JULGADO EM 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AGRG NOS ERESP 216.758/SP, REL. MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI, JULGADO EM 22.03.2006, DJ 10.04.2006; E ERESP 276.142/SP, REL. MINISTRO LUIZ FUX, JULGADO EM 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É QUE A DECADÊNCIA OU CADUCIDADE, NO ÂMBITO DO DIREITO TRIBUTÁRIO, IMPORTA NO PERECIMENTO DO DIREITO POTESTATIVO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO PELO LANÇAMENTO, E, CONSOANTE DOCTRINA ABALIZADA, ENCONTRA-SE REGULADA POR CINCO REGRAS JURÍDICAS GERAIS E ABSTRATAS, ENTRE AS QUAIS FIGURA A REGRA DA DECADÊNCIA DO DIREITO DE LANÇAR NOS CASOS DE TRIBUTOS SUJEITOS AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO, OU NOS CASOS DOS TRIBUTOS SUJEITOS AO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO EM QUE O CONTRIBUINTE NÃO EFETUA O PAGAMENTO ANTECIPADO (EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI, "DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO", 3ª ED., MAX LIMONAD, SÃO PAULO, 2004, PÁGS.. 163/210).

3. O *DIES A QUO* DO PRAZO QUINQUENAL DA ALUDIDA REGRA DECADENCIAL REGE-SE PELO DISPOSTO NO ARTIGO 173, I, DO CTN, SENDO CERTO QUE O "PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO EFETUADO" CORRESPONDE, INILUDIVELMENTE, AO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE À OCORRÊNCIA DO FATO IMPONÍVEL, AINDA QUE SE TRATE DE TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, REVELANDO-SE INADMISSÍVEL A APLICAÇÃO CUMULATIVA/CONCORRENTE DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, E 173, DO CODEX TRIBUTÁRIO, ANTE A CONFIGURAÇÃO DE DESARRAZOADO PRAZO DECADENCIAL DECENAL (ALBERTO XAVIER, "DO LANÇAMENTO NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO", 3ª ED., ED. FORENSE, RIO DE JANEIRO, 2005, PÁGS.. 91/104; LUCIANO AMARO, "DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO", 10ª ED., ED. SARAIVA, 2004, PÁGS.. 396/400; E EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI,

"DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO", 3ª ED., MAX LIMONAD, SÃO PAULO, 2004, PÁGS.. 183/199).

5. *IN CASU*, CONSOANTE ASSENTE NA ORIGEM: (I) CUIDA-SE DE TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO; (II) A OBRIGAÇÃO EX LEGE DE PAGAMENTO ANTECIPADO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS NÃO RESTOU ADIMPLIDA PELO CONTRIBUINTE, NO QUE CONCERNE AOS FATOS IMPONÍVEIS OCORRIDOS NO PERÍODO DE JANEIRO DE 1991 A DEZEMBRO DE 1994; E (III) A CONSTITUIÇÃO DOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS RESPECTIVOS DEU-SE EM 26.03.2001.

6. DESTARTE, REVELAM-SE CADUCOS OS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS EXECUTADOS, TENDO EM VISTA O DECURSO DO PRAZO DECADENCIAL QUINQUENAL PARA QUE O FISCO EFETUASSE O LANÇAMENTO DE OFÍCIO SUBSTITUTIVO.

7. RECURSO ESPECIAL DESPROVIDO. ACÓRDÃO SUBMETIDO AO REGIME DO ARTIGO 543-C, DO CPC, E DA RESOLUÇÃO STJ 08/2008.

(RESP 973.733/SC, REL. MINISTRO LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, JULGADO EM 12/08/2009, DJE 18/09/2009)

A título de exemplo, vale destacar as seguintes decisões do STJ em que o entendimento consolidado no referido REsp 973.733/SC foi aplicado ao ICMS:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. ICMS. LANÇAMENTO SUPLEMENTAR. CREDITAMENTO INDEVIDO. PAGAMENTO PARCIAL. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. FATO GERADOR. ART. 150, § 4º, DO CTN.

1. O PRAZO DECADENCIAL PARA O LANÇAMENTO SUPLEMENTAR DE TRIBUTO SUJEITO A HOMOLOGAÇÃO RECOLHIDO A MENOR EM FACE DE CREDITAMENTO INDEVIDO É DE CINCO ANOS CONTADOS DO FATO GERADOR, CONFORME A REGRA PREVISTA NO ART. 150, § 4º, DO CTN. PRECEDENTES: AGRG NOS ERESP 1.199.262/MG, REL. MINISTRO BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA SEÇÃO, DJE 07/11/2011; AGRG NO RESP 1.238.000/MG, REL. MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJE 29/06/2012.

2. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO. (AGRG NO RESP 1318020/RS, REL. MINISTRO BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, JULGADO EM 15/08/2013, DJE 27/08/2013)

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PAGAMENTO PARCIAL. TERMO A QUO DO PRAZO DECADENCIAL. OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. ART. 150, § 4º. DO CTN. IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTS. 173, I E 150, § 4o. DO CTN. PRECEDENTES DOS STJ. RESP 973.733/SC, REL. MIN. LUIZ FUX, DJE 18.09.2009, SUBMETIDO AO

RITO DO ART. 543-C DO CPC E DA RES. 8/STJ. AGRAVO REGIMENTAL DESPROVIDO.

1. O PAGAMENTO A MENOR FEITO SEM OBSERVÂNCIA DOS PARÂMETROS LEGAIS É DESINFLUENTE PARA A FIXAÇÃO DO PRAZO DECADENCIAL, EM VISTA DE QUE A JURISPRUDÊNCIA DESTA CORTE, FIRMADA INCLUSIVE EM RECURSO REPETITIVO (RESP. 973.733/SC), DIRIME A QUESTÃO JURÍDICA DO PRAZO DECADENCIAL PARA A CONSTITUIÇÃO DO TRIBUTO SUJEITO À HOMOLOGAÇÃO A PARTIR DA EXISTÊNCIA, OU NÃO, DE PAGAMENTO ANTECIPADO POR PARTE DO CONTRIBUINTE, SENDO DESPICIENDO QUESTIONAR O MOTIVO PELO QUAL O CONTRIBUINTE NÃO REALIZOU O PAGAMENTO INTEGRAL DO TRIBUTO (AGRG NO ARES. 187.108/MG, REL. MIN. HUMBERTO MARTINS, DJE 18.09.2012).

2. AGRAVO REGIMENTAL DO ESTADO DE SANTA CATARINA DESPROVIDO.” (AGRG NO ARES. 164.508/SC, REL. MINISTRO NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, JULGADO EM 13/11/2012, DJE 23/11/2012)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ICMS. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PAGAMENTO PARCIAL. PRAZO DECADENCIAL. TERMO INICIAL: OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR (CTN, ART. 150, § 4º). PRECEDENTES. AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO. (AGRG NO RESP 1228217/RS, REL. MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, JULGADO EM 02/08/2011, DJE 09/08/2011)

Temos defendido reiteradamente que as novas regras da legislação processual civil devem ser aplicadas supletiva e subsidiariamente nos processos administrativos tributários, conforme determina o art. 15 do novo CPC.<sup>1</sup> E uma das maiores consequências dessa aplicação supletiva é a obrigatoriedade dos tribunais administrativos observarem fielmente os precedentes judiciais listados no art. 927, que são as decisões provenientes dos mecanismos processuais para a uniformização de jurisprudência. Confira-se:

Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão:

I - as decisões do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade;

II - os enunciados de súmula vinculante;

**III - os acórdãos em incidente de assunção de competência ou de resolução de demandas repetitivas e em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos;**

IV - os enunciados das súmulas do Supremo Tribunal Federal em matéria constitucional e do Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional;

<sup>1</sup> MOREIRA, Bernardo Motta; FARO, Maurício Pereira. O Novo CPC e os reflexos no processo tributário administrativo. Revista Eletrônica Jota. Publicado em 22/10/2015. Disponível em: <http://jota.info/o-novo-cpc-e-os-reflexos-no-processo-tributario-administrativo>.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

V - a orientação do plenário ou do órgão especial aos quais estiverem vinculados.

(Destacou-se)

Ora, para ter força e não ocasionar insegurança, a jurisprudência precisa ser estável e pacífica, assim como decisões sumuladas ou oriundas de julgados decorrentes dos incidentes de resolução de demandas repetitivas ou de recursos repetitivos.

No plano dos recursos repetitivos, a força vinculante da decisão havida sob esse método beneficia em muito não só os tribunais, mas toda a sociedade brasileira. Gera economia de tempo, economia de recursos para as partes e para os tribunais, evita a criação de estoques de processos que tratam da mesma questão de direito e permite, ainda, a garantia da razoável duração do processo.

Para nós, a partir do advento do novo CPC e a valorização que o diploma deu aos precedentes judiciais que, como visto, devem ser reproduzidos pelos próprios juízes monocráticos, obriga, também que o julgador administrativo também siga tal orientação. É imperativa tal conduta da Administração judicante diante da moralidade administrativa e da proteção à confiança do administrado, na sua vertente de confiabilidade no ordenamento jurídico.

A uniformização se faz necessária e urgente para prestigiar o processo tributário administrativo, que não pode ser visto como uma mera instância a ser percorrida, mas como um instrumento de pacificação social e redução da complexidade.

Ressalte-se, por oportuno, forte na doutrina de Misabel Derzi, que o princípio da proteção da confiança ganha alta relevância na “continuidade da ordem jurídica”. Leciona a professora que a expressão tem como sinônimos a “inviolabilidade do ordenamento legal”, “confiabilidade”, “previsibilidade”, “diagnóstico precoce” e “segurança de orientação”. Está associada ao princípio da segurança jurídica, fruto do Estado de Direito. A confiabilidade do ordenamento jurídico e a previsibilidade das intervenções do Estado conduzem à proteção da confiança na continuidade da lei ou da norma.<sup>2</sup>

Trata-se de uma exigência do nosso Estado Democrático de Direito que o administrador público atue de modo isonômico e coerente em relação aos cidadãos. O princípio constitucional da isonomia, que prescreve a igualdade de tratamento, só pode ser concebido com uma interpretação uniforme dos comandos legais, atividade realizada pelos órgãos jurisdicionais, e, em decorrência, pelas instâncias administrativas. Além da efetivação da igualdade, a submissão do Estado à juridicidade deve se dar em respeito à própria segurança jurídica.

A moralidade administrativa, ainda que tenha maior abstração, tem grande importância para proteção da confiança do administrado (e contribuinte), por ter como finalidade, além da conduta da Administração de acordo com a ética, que prevaleça um estado de confiabilidade e estabilidade nas relações entre a Fazenda e os contribuintes.

---

<sup>2</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar*, São Paulo: Noeses, 2009, p. 407.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Finalmente, não se pode deixar de considerar que o próprio legislador estadual, no art. 17 da Lei nº 22.549, de 2017, remitiu parcela do crédito tributário relativo ao ICMS, formalizado até 31 de dezembro de 2016, com ocorrência do fato gerador anterior a sessenta meses, contados da data da intimação do seu lançamento de ofício, desde que não tenha ocorrido dolo, fraude ou simulação e o contribuinte efetue o pagamento integral do restante do crédito tributário, à vista ou parcelado, em clara consideração do prazo ora defendido nesse voto.

Dessa forma, há de ser reconhecida a decadência do crédito tributário, nos termos do art. 150, § 4º do CTN.

**Sala das Sessões, 22 de outubro de 2019.**

**Bernardo Motta Moreira  
Conselheiro**