

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS
--

Acórdão:	23.378/19/3ª	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.001023793-09	
Impugnação:	40.010147220-97	
Impugnante:	Alumipack Indústria de Embalagens Ltda. IE: 001016788.00-12	
Proc. S. Passivo:	Wilson dos Santos Filho/Outro(s)	
Origem:	DF/Contagem	

EMENTA

CRÉDITO TRIBUTÁRIO – DECADÊNCIA. Nos termos do art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional o prazo decadencial aplicável ao lançamento de ofício conta-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. No caso dos autos não se encontra decaído o direito da Fazenda Pública Estadual de constituir o crédito tributário, relativo ao período anterior a 18/12/13.

ALÍQUOTA DE ICMS - APLICAÇÃO INCORRETA - OPERAÇÃO INTERNA. Constatado o recolhimento a menor de ICMS, em razão de aplicação incorreta de alíquota do imposto nas operações de saída interna de mercadoria, com destaque da alíquota de 12% (doze por cento) ou 4% (quatro por cento) ao invés de 18% (dezoito por cento), em detrimento da previsão contida na alínea “e” do inciso I do art. 42 do RICMS/02. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso VI, da mesma lei, c/c art. 215, inciso VI, alínea “f”, do RICMS/02. Contudo, deve-se excluir as exigências fiscais relativas aos itens “Folha Desc Alu Mold Band”, “Folha Desc Alu Mold Assadeira”, “Folha Desc Alu Aro Ret/Red”, “Folha Desc Alu Mold Bolo Ingles”, “Forma p/ Empadas” e “Folha Desc Alu Mold Tamanho”, considerando que tais itens se enquadram no conceito de “embalagem”, o que possibilita a utilização da alíquota de 12% (doze por cento) prevista na subalínea “b.30”, ou, conforme o período, “b.65” do inciso I do art. 42 do RICMS/02.

Decadência não reconhecida. Decisão pelo voto de qualidade.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a constatação, mediante análise de arquivos digitais e documentos fiscais da Contribuinte, de que, no período de novembro de 2013 a dezembro de 2016, a Autuada efetuou recolhimento a menor de ICMS, em razão de aplicação incorreta de alíquota do imposto nas operações de saída interna de mercadoria.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso VI, da mesma lei, c/c art. 215, inciso VI, alínea “f”, do RICMS/02.

O presente trabalho encontra-se instruído por Auto de Infração-AI (fls. 02/05); Relatório Fiscal (fls. 06/08); Anexo 1 – Auto de Início de Ação Fiscal-AIAF nº 10.000025089.21 e Ordens de Serviço (fls. 09/15); Anexo 2 – 17ª Alteração Contratual (fls. 16/21); Anexo 3 – DVD-R contendo Arquivos SPED, NFes de saída autuadas e respectivos cálculos de diferenças de ICMS devido (fls. 22/23); Anexo 4 – Demonstrativo do Crédito Tributário (fls. 24/27); Anexo 5 – Notas Fiscais emitidas, por amostragem (fls. 28/42).

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 48/59, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às fls. 76/81

A Assessoria do CCMG, em Parecer de fls. 86/99, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e, no mérito pela procedência parcial do lançamento.

A 3ª Câmara de Julgamento determina a realização de diligência de fls. 102, que resulta na manifestação da Fiscalização às fls. 104/107.

Aberta vista para a Impugnante, que se manifesta às fls. 113.

A Assessoria do CCMG ratifica seu entendimento anterior em parecer de fls. 117/121.

Em sessão realizada em 24/09/19, acorda a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. Ainda, em preliminar, à unanimidade, em deferir o pedido de vista formulado pela Conselheira Cindy Andrade Moraes, nos termos da Portaria nº 04, de 16/02/01, marcando-se extrapauta para o dia 01/10/19, ficando proferidos os votos, quanto à prejudicial de mérito, do Conselheiro Erick de Paula Carmo (Relator), que reconhecia a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário para fins de ICMS e multa de revalidação em relação ao período anterior a 18/12/13 e, da Conselheira Mariel Orsi Gameiro, que a reconhecia para o período anterior a 18/12/13. Quanto ao mérito, foram proferidos os votos de ambos conselheiros, que julgavam parcialmente procedente o lançamento para excluir as exigências fiscais relativas aos itens “Folha Desc Alu Mold Band”, “Folha Desc Alu Aro Ret/Red”, “Folha Desc Alu Mold Bolo Inglês”, “Forma p/ Empadas” e “Folha Desc Alu Mold Tamanho”, no período autuado, considerando que tais itens se enquadram no conceito de “embalagem”, possibilitando a utilização da alíquota de 12% (doze por cento) prevista na subalínea “b.30”, ou, conforme o período, “b.65”, do inciso I do art. 42 do RICMS/02. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Célio Lopes Kalume.

DECISÃO

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CCMG 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

Da Nulidade do Auto de Infração

A Impugnante requer que seja declarado nulo o Auto de Infração, ao argumento de que o Fisco não indicou os motivos que embasaram a acusação fiscal, em ofensa ao art. 89, inciso IV, do RPTA, pela inobservância dos requisitos de validade do Auto de Infração.

Entende que o Fisco deixou de consignar as “*considerações tendentes a corroborar a existência da suposta irregularidade e a inaplicabilidade do disposto na Subalínea b.30 do inciso I do art. 42 do ICMS*”.

Entretanto, razão não lhe assiste, pois o Auto de Infração contém os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza das infrações, havendo, inclusive, a “*descrição clara e precisa do fato que motivou a emissão e das circunstâncias em que foi praticado*”.

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), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08.

Cumprе reproduzir, a título de observação, o seguinte relato do Fisco, apresentado em sua manifestação fiscal, que demonstra que a Contribuinte já tinha total ciência da irregularidade em comento:

Aliás, nada do assunto ali tratado pode ser considerado novo para o Sujeito Passivo, em razão de reuniões realizadas com o Sr. ANTÔNIO CARLOS MEDINA SANTOS, seu contador e procurador. Na primeira reunião, lhe foi dada a oportunidade de explicar e justificar a adoção da alíquota de ICMS de 12% na venda interna de seus produtos, enquadrados na subalínea “b-30” do inciso I, do art. 42 do RICMS/02. Em novo encontro, apresentou, a seu favor, cópia da consulta formulada à SUTRI (Consulta nº 283/2010, de 14/12/2010). Posteriormente, em outra reunião, após análise desse documento e de correlatos, informamos-lhe da interpretação da fiscalização sobre o assunto (definição tributária de “embalagem”), reputando como correta na aplicação de alguns de seus produtos a alíquota de 18%, prevista na alínea “e” do inciso I do art. 42 do RICMS/02, e que resultou na emissão do presente Auto de Infração.

(...)

Portanto, indubitoso que a Autuada compreendeu e se defendeu claramente da acusação fiscal, completa e irrestritamente, conforme se verifica pelo relato do Fisco e pela impugnação apresentada, que aborda todos os aspectos relacionados com a

situação, objeto da autuação, não se vislumbrando, assim, nenhum prejuízo ao exercício da ampla defesa.

Não é o fato de a Impugnante discordar da infringência que lhe é imputada que acarreta a nulidade do lançamento. Cabe a ela comprovar as suas alegações.

Rejeita-se, pois, a arguição de nulidade do lançamento.

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação trata da constatação, mediante análise de arquivos digitais e documentos fiscais da Contribuinte, de que, no período de novembro de 2013 a dezembro de 2016, a Autuada efetuou recolhimento a menor de ICMS, em razão de aplicação incorreta de alíquota do imposto nas operações de saída interna de mercadoria.

O Fisco esclarece que a Autuada efetuou destaque do imposto à alíquota de 12% (doze por cento), ou 4% (quatro por cento), ao invés de 18% (dezoito por cento), em detrimento da previsão contida na alínea “e” do inciso I do art. 42 do RICMS/02.

Exigência de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso VI, da mesma lei, c/c art. 215, inciso VI, alínea “f”, do RICMS/02:

Lei nº 6.763/75

Art. 54. As multas para as quais se adotará o critério a que se refere o inciso I do caput do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

Efeitos de 1º/11/2003 a 30/06/2017 - Redação dada pelo art. 29 e vigência estabelecida pelo art. 42, I, ambos da Lei 14.699/2003:

“VI - por emitir documento com falta de qualquer requisito ou indicação exigida em regulamento ou emití-lo com indicações insuficientes ou incorretas, bem como imprimir ou mandar imprimir documento fiscal em desacordo com a autorização da repartição competente - de 1 (uma) a 100 (cem) UFEMGs por documento;”

VI - por emitir documento com falta de qualquer requisito ou indicação exigida em regulamento ou emití-lo com indicações insuficientes ou incorretas, ressalvadas as hipóteses previstas nos incisos VII e XXXVII do art. 55, bem como por imprimir ou mandar imprimir documento fiscal em desacordo com a autorização da repartição competente - de 1 (uma) a 100 (cem) Ufemgs por documento, **limitada a 5% (cinco por cento) do valor da operação ou prestação;**

(...)

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.

(...)

(Destacou-se).

RICMS/02

Art. 215. As multas calculadas com base na UFEMG, ou no valor do imposto não declarado, são:

(...)

VI - por emitir documento com falta de requisito ou indicação exigida neste Regulamento ou emitilo com indicações insuficientes ou incorretas, bem como imprimir ou mandar imprimir documento fiscal em desacordo com a autorização da repartição competente) por documento:

Efeitos de 1º/11/2003 a 30/06/2017 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 5º, II, ambos do Dec. nº 43.785, de 15/04/2004:

"VI - por emitir documento com falta de requisito ou indicação exigida neste Regulamento ou emitilo com indicações insuficientes ou incorretas, bem como imprimir ou mandar imprimir documento fiscal em desacordo com a autorização da repartição competente) por documento:"

(...)

f) natureza da operação ou da prestação e condições do pagamento; alíquota do ICMS e destaque do imposto devido; nome da empresa de transporte e seu endereço, ou o número da placa do veículo, Município e Estado de emplacamento, quando se tratar de transportador autônomo: 42 (quarenta e duas) UFEMG;

(...)

(Destacou-se).

Os produtos objeto de autuação, vinculados às respectivas notas fiscais de saída, constam do Anexo 3 do Auto de Infração (DVD-R de fls. 23), em que se apurou, para cada item, a diferença do imposto exigido.

Observa-se nesse cálculo que, considerando que o ICMS é calculado "por dentro", compondo a sua própria base de cálculo, o Fisco apurou a base de cálculo ajustada (correta) excluindo o ICMS incorretamente destacado (12% ou 4%) da respectiva base de cálculo do imposto, para, em seguida, embutir (por dentro) a alíquota de 18% (dezoito por cento) devida na operação.

E ainda, o ICMS exigido nestes autos (recolhido a menor pela Autuada) é o resultado da aplicação da alíquota interna (18% - dezoito por cento) sobre a base de cálculo correta menos o ICMS destacado no respectivo documento fiscal.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O Demonstrativo do Crédito Tributário mensal encontra-se às fls. 25/27 dos autos (Anexo 4 do Auto de Infração).

Nota-se que os valores apurados da Multa Isolada, capitulada no art. 54, inciso VI, da Lei nº 6.763/75, foram sempre inferiores ao limite máximo de 5% (cinco por cento) do valor das operações previsto no mesmo dispositivo legal atualmente vigente.

No Anexo 5 do Auto de Infração (fls. 29/42), o Fisco acostou, por amostragem, os Documentos Auxiliares de Nota Notas Fiscais Eletrônicas - DANFES relativos às notas fiscais objeto de autuação.

A Impugnante afirma que os produtos objeto de autuação são caracterizados como “embalagens” à luz do disposto no art. 222, inciso II, alínea “d” c/c art. 66, inciso V, alínea “a”, ambos do RICMS/02.

Acrescenta que os itens fabricados (bandejas, formas para bolo e para pizza, pratos, marmitas e suas tampas) “*têm por finalidade embalar os gêneros alimentícios neles acondicionados*”, submetendo-se, portanto, à aplicação da alíquota de ICMS de 12% (doze por cento) definida na subalínea “b.30” do inciso I do art. 42 do RICMS/02.

No intuito de embasar seu entendimento, apresenta ilustrações de tais produtos e cita as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado – NESH (aprovadas pela IN RFB Nº 807/08) relativas à posição 73.10.

Salienta que, sobre o assunto, formulou consulta à Superintendência de Tributação – SUTRI (setor da Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais-SEF/MG responsável, dentre outras atribuições, pela interpretação da legislação tributária), resultando na Solução de Consulta de Contribuinte nº 283/2010, de 14/12/2010, a qual consigna que “*o produto marmita comercializado pela Consulente enquadra-se no conceito de embalagem...*”, devendo ser aplicada a alíquota de 12% (doze por cento), estabelecida na subalínea “b.30” do inciso I do art. 42 do RICMS/02.

Manifesta, no entanto, sua discordância do posicionamento dado pela mesma consulta ao produto “papel alumínio”, que determina a aplicação da alíquota de 18% (dezoito por cento) a essa mercadoria.

Entende que o produto “papel alumínio” se enquadra no conceito de “embalagem” e afirma, ainda, que, “*se o texto legal, ao definir que será aplicada a alíquota de 12% às embalagens destinadas a contribuinte do ICMS, não fez qualquer ressalva sobre a finalidade a ser adotada pelo contribuinte destinatário, o entendimento exposto na consulta não merece prosperar, porquanto impõe uma restrição que não está prevista na legislação pertinente*”.

O Fisco, por sua vez, informa que “*os produtos comercializados pela ALUMIPACK (papel alumínio, formas de alumínio, bandejas de alumínio, assadeiras, etc.) são revendidos pelos compradores/destinatários (Atacadistas, Distribuidoras, Supermercados, Mercarias, etc.), na mesma forma em que se encontram. Ou seja, naquele momento são apenas mercadorias como quaisquer outras, não sendo utilizadas para alterar a apresentação de nenhum produto pela sua colocação (tendo uso, inclusive, doméstico)*”.

CONSELHO DE CONTRIBUENTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Afirma que a Consulta de Contribuintes nº 283/2010 (efetivada pelo Sujeito Passivo) vem confirmar seu entendimento ao registrar:

“Entretanto, no que concerne ao produto papel alumínio, na hipótese de ser destinado a contribuinte do ICMS que irá revendê-lo com a mesma apresentação em que foi adquirido, não o utilizando para acondicionar mercadorias para a comercialização, não será enquadrado no conceito de embalagem para fins tributários, aplicando-se às operações internas com ele realizadas a alíquota de 18% prevista na alínea “e” do inciso I do art. 42 do RICMS/02.”

(...)

O Fisco declara, também, que o produto “marmita”, reconhecido como embalagem (com aplicação da alíquota de 12%) na mesma Consulta, não integra a relação de mercadorias objeto de autuação.

Acrescenta que, na mesma linha, foi observada a Consulta Interna nº 047/2011, na qual foi considerado que as formas de pizza e de marmitex se enquadram no conceito de “embalagem”, alegando que *“a ALUMIPACK não pode estender esse entendimento de “embalagem” a outros produtos não expressamente citados pelas consultas em apreço”*.

Para melhor deslinde da controvérsia, importa reproduzir o disposto na subalínea “b.30” do inciso I do art. 42 do RICMS/02, vigente até 31/12/15, cujo texto foi reintroduzido na legislação tributária, especificamente na subalínea “b.65” do mesmo inciso I do art. 42 do RICMS/02, com efeitos a partir de 26/04/16:

Art. 42. As alíquotas do imposto são:

I - nas operações e prestações internas:

(...)

b) 12 % (doze por cento), na prestação de serviço de transporte aéreo e nas operações com as seguintes mercadorias:

(...)

Efeitos de 27/03/2008 a 31/12/2015 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 6º, III, “a”, ambos do Dec. nº 44.754, de 14/03/2008:

“b.30) embalagens destinadas a estabelecimento de contribuinte inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS, inclusive saco plástico para acondicionamento de lixo, promovidas por estabelecimento industrial ou por cooperativa de produtores rurais com destino ao produtor rural;”

(...)

Efeitos a partir de 26/04/2016 - Acrescido pelo art. 2º e vigência estabelecida pelo art.6º, ambos do Dec. nº 46.987, de 25/04/2016.

b.65) embalagens, inclusive saco plástico para acondicionamento de lixo, em operações promovidas

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

por estabelecimento industrial destinadas a estabelecimento de contribuinte inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS ou por cooperativa de produtores rurais com destino ao produtor rural.

(...)

Depreende-se da legislação transcrita que, para fins de aplicação da alíquota de 12% (doze por cento) nas operações internas, a subalínea “b.30”, posteriormente a “b.65”, do inciso I do art. 42 do RICMS/02 condiciona que seja o produto conceituado como embalagem, que a saída seja promovida por estabelecimento industrial e que o destinatário seja contribuinte inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS.

Nota-se, então, que o produto deve se enquadrar no conceito de “embalagem”, tendo a função exclusiva de acondicionar mercadorias.

Dando continuidade ao raciocínio, vale reproduzir, também, a Consulta de Contribuintes nº 283/2010 peticionada pela Autuada, anexada aos autos pela Defesa às fls. 68/69:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 283/2010

(MG de 14/12/2010)

PTA Nº : 16.000376616-19

CONSULENTE : Alumipack Indústria de Embalagens Ltda.

ORIGEM : Contagem – MG

ICMS – ALÍQUOTA – EMBALAGEM – APLICAÇÃO – A alíquota de 12% de que trata a subalínea “b.30” do inciso I do art. 42 do RICMS/02 aplica-se às operações internas promovidas por estabelecimento industrial, com destino a contribuinte do imposto, desde que os produtos se enquadrem no conceito de embalagem, observado o disposto na alínea “d” do inciso II do art. 222 c/c a alínea “a” do inciso V do art. 66 do mesmo Regulamento.

EXPOSIÇÃO:

A Consulente, com apuração de ICMS por débito e crédito, informa ter como atividade a industrialização e o comércio atacadista de embalagens de alumínio, utilizadas no acondicionamento de alimentos, com destaque para os produtos marmita - base folha de alumínio e papel alumínio, classificados no código NBM/SH 7607.19.90.

Relata que nas operações internas de saída dos produtos supracitados com destino a contribuintes do imposto utiliza-se da alíquota de 12%, conforme previsto na subalínea “b.30” do inciso I do art. 42 do RICMS/02. Entretanto, seus clientes têm questionado tal procedimento sob a alegação de que esses produtos não são considerados embalagem para os efeitos tributários.

Cita a alínea “d” do inciso II do art. 222 e a alínea “a” do inciso V do art. 66 do RICMS/02, para fundamentar o entendimento de que seus produtos se enquadram na

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

definição de embalagem, apresentando, ainda, a descrição, fotos e notas fiscais de entrada e saída, por amostragem, dos referidos produtos.

Diante do exposto e com dúvidas sobre a aplicação da legislação tributária, formula a presente consulta.

CONSULTA:

Está correto o entendimento de que os produtos marmitta e papel alumínio, classificados no código NBM/SH 7607.19.90, são considerados embalagem, sendo-lhes aplicável a alíquota de 12% estabelecida na subalínea "b.30" do inciso I do art. 42 do RICMS/02?

RESPOSTA:

Preliminarmente, importante ressaltar que a alíquota de 12% prevista na subalínea "b.30" do inciso I do art. 42 do RICMS/02 aplica-se às operações internas promovidas por estabelecimento industrial, destinadas a contribuinte do ICMS, com produtos que se enquadrem no conceito de embalagem, observado o disposto na alínea "d" do inciso II do art. 222 c/c a alínea "a" do inciso V do art. 66 do mesmo Regulamento.

Assim, deverá ser considerado como embalagem não só o invólucro ou recipiente que tenha por função principal conter e proteger outra mercadoria, mas, também, aqueles elementos que o componham, protejam ou assegurem resistência à embalagem, salvo quando se destinem apenas ao transporte da mercadoria.

Para verificar se os produtos listados se enquadram no conceito acima, a Consulente deverá considerar as funções de cada um deles e, subsidiariamente, o disposto na legislação federal, especialmente na Nomenclatura Brasileira de Mercadorias/Sistema Harmonizado - NBM/SH.

Cabe frisar que a definição de embalagem, para efeitos tributários, considera que o produto seja utilizado para o acondicionamento de mercadoria destinada a comercialização, alterando sua apresentação ao público consumidor.

Dessa forma, o produto marmitta comercializado pela Consulente enquadra-se no conceito de embalagem, nos termos da legislação citada, por se caracterizar como elemento integrante de mercadoria (alimento) na função de embalá-la.

Entretanto, no que concerne ao produto papel alumínio, na hipótese de ser destinado a contribuinte do ICMS que irá revendê-lo com a mesma apresentação em que foi adquirido, não o utilizando para acondicionar mercadorias para a comercialização, não será enquadrado no conceito de embalagem para fins tributários, aplicando-se às operações internas com ele realizadas a alíquota de 18% prevista na alínea "e" do inciso I do art. 42 do RICMS/02.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por fim, se da solução dada à presente consulta resultar imposto a pagar, o mesmo poderá ser recolhido sem a incidência de penalidades, observando-se o prazo de 15 (quinze) dias contados da data em que a Consulente tiver ciência da resposta, desde que o prazo normal para seu pagamento tenha vencido posteriormente ao protocolo desta Consulta, observado o disposto no art. 42 do RPTA/MG, estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08.

DOT/DOLT/SUTRI/SEF, 10 de dezembro de 2010.

Marli Ferreira

Divisão de Orientação Tributária

Inês Regina Ribeiro Soares

Diretoria de Orientação e Legislação Tributária

Gladstone Almeida Bartolozzi

Diretor da Superintendência de Tributação

Depreende-se dessa Consulta que, com base no disposto na alínea “d” do inciso II do art. 222 c/c a alínea “a” do inciso V do art. 66, ambos do RICMS/02, deverá ser conceituado como embalagem o invólucro ou recipiente, inclusive os elementos que compõem, protegem ou asseguram resistência à embalagem, que tenha por função principal conter e proteger outra mercadoria, alterando sua apresentação, salvo quando se destinam apenas ao transporte da mercadoria.

Deve-se, então, considerar a função de cada produto, para verificar se ele se enquadra no conceito de embalagem indicado acima.

De acordo com a Consulta em destaque, o produto “marmita” comercializado pela Consulente se enquadra no conceito de embalagem, nos termos da legislação citada, por se caracterizar como elemento integrante de mercadoria (alimento) na função de embalá-la.

Indicando, também, a Consulta Interna nº 047/2011, na qual foi considerado que as “formas de pizza” e de “marmitex” se enquadram no conceito de “embalagem”, o Fisco afirma que o produto “marmita” não integra a relação de mercadorias objeto de autuação, não podendo estender esse entendimento de “embalagem” a outros produtos não expressamente citados pelas consultas em apreço.

Contudo, embora não haja especificamente o produto “marmita” na relação de itens objeto de autuação (Anexo 3 do Auto de Infração, DVD-R de fls. 23), observa-se que vários desses itens apresentam as mesmas características da “marmita”, que, certamente, serão utilizados exclusivamente para acondicionar produtos alimentícios, os quais correspondem a “Folha Desc Alu Mold Band”, “Folha Desc Alu Mold Assadeira”, “Folha Desc Alu Aro Ret/Red”, “Folha Desc Alu Mold Bolo Inglês”, “Forma p/ Empadas” e “Folha Desc Alu Mold Tamanho”.

Observa-se que tais itens são folhas de alumínio moldadas de formas diferentes exatamente para atender a função de acondicionamento de alimentos diversos, devendo, portanto, serem caracterizados como “embalagem”, na mesma linha

apresentada pela Consulta de Contribuintes nº 283/2010, em que a Autuada se figura como Consulente.

No tocante aos destinatários dessas mercadorias, nota-se que, ao contrário do entendimento do Fisco, o legislador não restringe a aplicação do dispositivo apenas nas remessas para os estabelecimentos que efetivamente utilizarão a embalagem como tal, exigindo-se tão somente, como visto acima, que se trate de contribuinte inscrito e que o produto em questão se enquadre no conceito de “embalagem”, cuja situação restou verificada em relação aos itens indicados acima.

Portanto, ainda que tais embalagens sejam adquiridas por contribuinte atacadista ou varejista para revenda, cumpridas as demais exigências legais, aplica-se a alíquota de 12% (doze por cento) prevista na referida subalínea “b.30” ou “b.65”, conforme o período, do inciso I do art. 42 do RICMS/02.

Ressalta-se que esse mesmo entendimento encontra-se exposto na Consulta Interna nº 047/2011, citada pelo próprio Fisco.

Por outro lado, nos termos da resposta proferida no âmbito da Consulta de Contribuinte nº 283/2010, inclusive da Consulta Interna nº 047/2011, e ao contrário do alegado pela Defesa, os produtos “papel alumínio” e “folha alumínio” não se amoldam ao conceito de embalagem, na acepção adotada pela legislação tributária mineira e para os seus respectivos fins, pois não são utilizados exclusivamente para acondicionar alimentos.

Isso posto, não estando enquadrado na definição legal, impõe-se, por conseguinte, a aplicação da alíquota de 18% (dezoito por cento) nas operações internas realizadas com o produto em questão, a teor do disposto na alínea “e” do inciso I do art. 42 do RICMS/02.

Observa-se, ainda, que, conforme legislação já posta, a subalínea “b.30” do inciso I do art. 42 do RICMS/02 teve vigência até 31/12/15, sendo que o comando nela contido foi integralmente reintroduzido na legislação tributária a partir de 26/04/16, conforme subalínea “b.65” do mesmo inciso I do art. 42 do RICMS/02.

Dessa forma, no período de janeiro a abril de 2016, não há que se falar em aplicação da alíquota reduzida de 12% (doze por cento) nas saídas internas de embalagens promovidas por estabelecimento industrial e destinadas a contribuinte inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS, o que, certamente, foi respeitado pela Contribuinte, tendo em vista a inexistência de qualquer exigência fiscal nesse período.

Assim, devem ser excluídas as exigências fiscais relativas aos itens “Folha Desc Alu Mold Band”, “Folha Desc Alu Mold Assadeira”, “Folha Desc Alu Aro Ret/Red”, “Folha Desc Alu Mold Bolo Inglês”, “Forma p/ Empadas” e “Folha Desc Alu Mold Tamanho”, no período autuado, considerando que tais itens se enquadram no conceito de “embalagem”, o que possibilita a utilização da alíquota de 12% (doze por cento) prevista na subalínea “b.30”, ou, conforme o período, “b.65”, do inciso I do art. 42 do RICMS/02.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Apenas a título de comentário, registra-se que a Impugnante traz detalhamentos e notas explicativas de produtos referentes a posições da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias/Sistema Harmonizado – NBM/SH (7612 e 7310) que não correspondem aos itens objeto de autuação (NBM 7607), não sendo, portanto, merecedores de qualquer análise.

No tocante às operações tributadas pela Contribuinte à alíquota de 4% (quatro por cento), a Defesa alega que os valores de tais operações não deveriam ter sido considerados no lançamento, posto que, em data anterior ao início da ação fiscal, formalizou denúncia espontânea a respeito (PTA nº 05.000257032-86).

Entretanto, a Impugnante confunde-se ao apresentar esse argumento, pois conforme esclarecimento do Fisco, apresentado em sua manifestação fiscal, que, inclusive, foi ilustrado pela tela de “Consulta SIARE” (Sistema Integrado de Administração da Receita Estadual), “o código de ocorrência da denúncia é o 01.012.002 (Falta de recolhimento/recolhimento a menor de ICMS na ENTRADA de mercadorias importadas), não tendo nada em comum com o código do AI que é o 01.001.001 (Aplicação incorreta de alíquota de ICMS na SAÍDA de mercadorias)”. Ademais, “nos períodos abrangidos pela denúncia (dezembro/2014 e maio/2015) não houve registro de tributação a 4% na presente autuação”.

Ressalta-se que as operações com destaque do imposto à alíquota de 4% (quatro por cento) se referem ao produto “Folha Alumínio”, que não se enquadra no conceito de embalagem para fins tributários.

Assim, aplica-se a essas operações internas a alíquota de 18% (dezoito por cento) prevista na alínea “e” do inciso I do art. 42 do RICMS/02, de acordo com o que foi exigido pelo Fisco.

Vale registrar que, embora a Impugnante tenha indicado em sua peça de defesa que referido PTA nº 05.000257032-86 encontrava-se anexo à impugnação, não se confirmou essa afirmativa, uma vez que os documentos que compõem os anexos da impugnação correspondem somente a Contrato Social, Procuração, identificação de Procuradores, Solução de Consulta nº 283/2010 e comprovante de Taxa de Expediente.

Importante destacar, a medida prolatada pela 3ª Câmara de Julgamento no intuito de aclarar as características de utilização de alguns produtos, então, decide determinar a Diligência de fls. 102, para que o Fisco apresente os seguintes esclarecimentos:

“(…) ESCLAREÇA A UTILIZAÇÃO E AS CARACTERÍSTICAS DOS PRODUTOS: FOLHA DESC ALU MOLD BAND”, “FOLHA DESC ALU MOLD ASSADEIRA”, “FOLHA DESC ALU ARO RET/RED”, “FOLHA DESC ALU MOLD BOLO INGLÊS”, “FORMA P/ EMPADAS” E “FOLHA DESC ALU MOLD TAMANHO”, E SE POSSIVEL ANEXE FOTOS”.

(…)

O Fisco, por sua vez, comparece às fls. 104/106, informando que procedeu “à Diligência Fiscal, em 18/06/2019, na ALUMIPACK INDÚSTRIA DE EMBALAGENS LTDA EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL, situada na Rua João Penedo Alves, nº 180, Distrito Industrial Dr. Hélio Pentagna Guimarães, em Contagem, MG”.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Relata que foi recebido “*pelo Sr. Antônio Carlos Medina Santos, Contador, procurador e Gerente Geral da empresa, que disponibilizou exemplares das mercadorias a serem avaliadas*”.

Afirma que, após análise desses exemplares, constatou “*que todos os produtos são originados de folhas de alumínio, que, depois de prensadas, tomam a forma descartável de bandejas, assadeiras, formas para bolo, formas para empadas e pratos (marmítex), os quais poderão ser visivelmente analisados no arquivo CD-R/Catálogo de Produtos BOREDA (marca dos produtos fabricados pela ALUMIPACK)*”, que se encontra acostado às fls. 107 dos autos.

Assim, em atendimento à demanda da Câmara de Julgamento, o Fisco apresenta as seguintes informações acerca de cada produto indicado na referida Diligência:

1 - “Folha Desc Alu Mold Band” - refere-se a bandejas de diversos tamanhos, com ou sem tampa, podendo ou não ter divisões internas em “Y” ou em “T” (essas divisões são **utilizadas para acomodar melhor os alimentos ali acondicionados**).

CD-R: Fls. 06 e 07 (Figuras 10, 11 e 12);

2 - “Folha Desc Alu Mold Assadeira” - são recipientes ovalados de 4000 e 7000 ML, utilizadas (como o próprio nome diz) para assar alimentos.

CD-R: Fls. 08 (Figuras 14);

3 - “Folha Desc Alu Aro Ret/Red” e “Folha Desc Alu Mold Tamanho” - **São pratos tipo marmítex**. O primeiro tomou a marca ARO por exigência do comprador MAKRO. O segundo refere-se a diâmetros dos pratos (N8, N9, N10, etc.). **Servem para acondicionar** e transportar comidas prontas.

CD-R: Fls. 05 (Figuras 8 e 9);

4 - “Folha Desc Alu Mold Bolo Inglês” e “Forma p/ Empadas” - Ambos os produtos são formas (de tamanhos diversos) para assar especificamente bolos pequenos e empadas.

CD-R: Fls. 07 (Figura 12/Superior e Fls. 09 (Figura 17).

OBS: Os produtos relacionados no item 2 (ASSADEIRAS) e no item 4 (FORMAS PARA BOLO E EMPADAS), embora destinados precipuamente ao assamento de alimentos, se adquiridos por restaurantes/lanchonetes, padarias, empresas de alimentação pronta, etc., podem ser utilizados, também, para acondicionar e vender os produtos assados.

(destacou-se)

Por fim, o Fisco apresenta a conclusão a seguir reproduzida, mantendo seu entendimento de que os produtos ora analisados não se enquadram no conceito de “embalagem”:

Nada obstante a interpretação exposta pela Doutra Assessoria desse Egrégio Conselho (Fls. 86 a 99), entendemos que a finalidade dos produtos em análise depende da sua utilização na cadeia de circulação: para uso doméstico, podem ser apenas recipientes para assar ou para transportar; para o atacadista, distribuidor ou varejista, apenas mercadorias para revenda, sem finalidade imediata. A propósito, o entendimento de embalagem, para efeitos tributários, é ressaltado pela própria Consulta 283/2010, citada pela Assessoria (fls. 94, 3º parágrafo), que diz:

“Cabe frisar que a definição de embalagem, para efeitos tributários, considera que o produto seja utilizado para o acondicionamento de mercadoria destinada a comercialização, alterando sua apresentação ao público consumidor.” (Grifou-se).

Contudo, entende-se que toda essa abordagem do Fisco, a respeito dos itens indicados na Diligência exarada pela Câmara de Julgamento, inclusive as ilustrações dos produtos constantes do Catálogo da empresa (CD de fls. 107), vêm apenas reforçar o posicionamento da Assessoria do CCMG de que todos eles se referem a “embalagem”.

Ressalta-se que, ao final de sua peça defensiva, a Impugnante pleiteia a realização de prova pericial sem, contudo, formular os quesitos pertinentes.

Nesse sentido, prescreve o art. 142, § 1º, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08:

Art. 142 - A prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação, e será realizada quando deferido o pedido do requerente pela Câmara ou quando está a determinar, observado o seguinte:

(...)

§ 1º - Relativamente ao pedido de perícia do requerente:

I - não será apreciado quando desacompanhado da indicação precisa de quesitos;

(...)

Não bastasse, por tudo já exposto, verifica-se que a produção de prova pericial é totalmente desnecessária em face dos fundamentos e documentos constantes dos autos.

Embora não arguido pela Impugnante, foi postulada na discussão do processo na 3ª Câmara de julgamento, a decadência do direito da Fazenda Pública Estadual de constituir o crédito tributário, em relação ao período anterior a 18/12/13, entendendo os postulantes, aplicável o disposto no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional (CTN).

Conforme estabelece o mencionado dispositivo, se a lei não fixar prazo à homologação, ele será de 5 (cinco) anos, contados da ocorrência do fato gerador, e

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, ao apreciar o Recurso Especial nº 448.416-SP, sob a relatoria do Ministro Otávio Noronha, cuja ementa assim expressa:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ICMS. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. ARTS. 150, § 4º, E 173, I, DO CTN.

1. NA HIPÓTESE EM QUE O RECOLHIMENTO DOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO OCORRE EM DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL E, POR CONSEQUENTE, PROCEDE-SE AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO (CTN, ART. 149), O PRAZO DECADENCIAL DE 5 (CINCO) ANOS, NOS TERMOS DO ART. 173, I, DO CTN, TEM INÍCIO NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE ESSE LANÇAMENTO (DE OFÍCIO) PODERIA HAVER SIDO REALIZADO.

2. RECURSO ESPECIAL PROVIDO. (RESP 448.416/SP, REL. MINISTRO JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 25/04/2006, DJ 12/06/2006, P. 462)

Aspecto interessante a anotar refere-se à fundamentação do “decisum”. Após abordar as hipóteses vinculadas ao § 4º do art. 150, o ilustrado relator assim se posicionou:

OUTRA HIPÓTESE, ENTRETANTO, É AQUELA EM QUE O SUJEITO PASSIVO NÃO CUMPRE, OU CUMPRE DE MODO DIVERSO, COM SUAS OBRIGAÇÕES. ASSIM OCORRENDO, A ATIVIDADE A SER PRATICADA PELO FISCO NÃO PODERÁ SER CARACTERIZADA COMO MERA HOMOLOGAÇÃO, JÁ QUE ESTA PRESSUPÕE A EXISTÊNCIA DAS PROVIDÊNCIAS ADOTADAS PELO CONTRIBUINTE PASSÍVEIS DE CONFIRMAÇÃO PELA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA. NESSE CASO, CABE AO FISCO, NA FORMA ESTABELECIDADA PELO ART. 149 DO CTN, PROCEDER AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO, QUE É EXECUTADO TAMBÉM NOS CASOS DE OMISSÃO OU INEXATIDÃO DO SUJEITO PASSIVO NO CUMPRIMENTO DOS DEVERES QUE LHE FORAM LEGALMENTE ATRIBUÍDOS. COM EFEITO, EM TAIS CASOS, NÃO HÁ O QUE SE HOMOLOGAR.

Dessa forma, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo ao exercício de 2013 somente expirou em 31/12/18, nos termos do inciso I do mencionado art. 173, não ocorrendo a decadência relativamente ao crédito

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

tributário ora em apreço, uma vez que a Autuada foi regularmente intimada da lavratura do Auto de Infração em 18/12/18, conforme Aviso de Recebimento dos Correios de fls. 05.

Não há que se falar em violação ao princípio do não confisco em se tratando de multa que está prevista na legislação estadual, efetivada nos exatos termos da Lei nº 6.763/75, à qual se encontra o Conselho de Contribuintes adstrito em seu julgamento, a teor do art. 182 da mencionada lei (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;

(...)

Com relação ao princípio do não confisco, assim foi o voto da Ministra Carmen Lúcia em decisão do Supremo Tribunal Federal, *in verbis*:

AO EXAMINAR O CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS, O TRIBUNAL DE ORIGEM DECIDIU, NO CASO ESPECÍFICO, QUE A MULTA DE REVALIDAÇÃO NÃO AFRONTA O PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO: “NO QUE SE REFERE À MULTA DE REVALIDAÇÃO, PREVISTA NO ART. 56, II, E § 2º, I, DA LEI ESTADUAL Nº 6763/75, RELATIVA AO RECOLHIMENTO INTEMPESTIVO DO TRIBUTO (NATUREZA MORATÓRIA), ENTENDO QUE O PERCENTUAL FINAL DE 100% (CEM POR CENTO) NÃO DEVE SER ALTERADO, POSTO QUE NÃO DEMONSTROU POTENCIAL CONFISCATÓRIO. (...) OBSERVE-SE QUE A REDUÇÃO MENCIONADA SOMENTE SERIA POSSÍVEL NAS HIPÓTESES DESCRITAS NOS INCISOS I A IV DO § 9º DO ARTIGO 53, O QUE NÃO RESTOU VERIFICADO NOS PRESENTES AUTOS” (FLS. 819-820). DE MAIS A MAIS, OBSERVANDO OS VALORES CONSTANTES DA EXECUÇÃO FISCAL EM APENSO, CONCLUIU QUE A COBRANÇA DA MULTA ISOLADA EM PERCENTUAL LEGALMENTE PREVISTO, CONQUANTO ELEVADA NÃO TEM O CONDÃO DE ULTRAPASSAR O LIMITE DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, DESESTABILIZAR O PRÓPRIO NEGÓCIO COMERCIAL OU COMPROMETER O PATRIMÔNIO DA EMPRESA AUTORA, NÃO RESTANDO CONFIGURADO O CONFISCO A AUTORIZAR A EXCEPCIONAL REDUÇÃO DA PENALIDADE (...).AG .REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 823.886 MINAS GERAIS DE 07/04/2015.

DESSA FORMA, CONSIDERANDO QUE O LANÇAMENTO OBSERVOU TODAS AS DETERMINAÇÕES CONSTANTES DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA, DE MODO A GARANTIR-LHE PLENA VALIDADE, E RESSALVADAS AS EXIGÊNCIAS FISCAIS RELATIVAS AOS ITENS INDICADOS ANTERIORMENTE, CORRETAS AS EXIGÊNCIAS REMANESCENTES DE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO E MULTA ISOLADA CAPITULADA NO ART. 54, INCISO VI, DA LEI Nº 6.763/75 C/C ART. 215, INCISO VI, ALÍNEA “F”, DO RICMS/02.

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em razão da aplicação da Portaria nº 04, de 16/02/01, deu-se prosseguimento ao julgamento anterior realizado em 24/09/19. ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. Quanto à prejudicial de mérito, pelo voto de qualidade, em não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário. Vencido, em parte, o Conselheiro Erick de Paula Carmo (Relator), que a reconhecia para fins de ICMS e multa de revalidação em relação ao período anterior a 18/12/13 e, a Conselheira Mariel Orsi Gameiro, que a reconhecia para todo o crédito tributário no período anterior a 18/12/13. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para excluir as exigências fiscais relativas aos itens “Folha Desc Alu Mold Band”, “Folha Desc Alu Mold Assadeira”, “Folha Desc Alu Aro Ret/Red”, “Folha Desc Alu Mold Bolo Ingles”, “Forma p/ Empadas” e “Folha Desc Alu Mold Tamanho”, considerando que tais itens se enquadram no conceito de “embalagem”, possibilitando a utilização da alíquota de 12% (doze por cento) prevista na subalínea “b.30”, ou, conforme o período, “b.65”, do inciso I do art. 42 do RICMS/02, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Vencidos, em parte, os Conselheiros Erick de Paula Carmo (Relator) e Mariel Orsi Gameiro, que o julgavam parcialmente procedente, nos termos dos votos vencedores, exceto em relação a “Folha Desc Alu Mold Assadeira”. Designado relator o Conselheiro Eduardo de Souza Assis (Revisor). Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Célio Lopes Kalume. Participou do julgamento, além do signatário e dos Conselheiros vencidos, a Conselheira Cindy Andrade Moraes.

Sala das Sessões, 01 de outubro de 2019.

**Eduardo de Souza Assis
Presidente / Relator designado**

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS		
--	--	--

Acórdão:	23.378/19/3 ^a	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.001023793-09	
Impugnação:	40.010147220-97	
Impugnante:	Alumipack Indústria de Embalagens Ltda	
	IE: 001016788.00-12	
Proc. S. Passivo:	Wilson dos Santos Filho/Outro(s)	
Origem:	DF/Contagem	

Voto proferido pelo Conselheiro Erick de Paula Carmo, 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.

Doravante, a fundamentação do presente voto se limitará a debater e a demonstrar as razões que amparam o ponto contrário à decisão majoritária, qual seja, o reconhecimento da decadência do direito de lançar do Fisco mineiro para o período anterior a 18/12/13, no que concerne às exigências de ICMS e da multa de revalidação, acerca da infração tributária narrada no Auto de Infração de arrecadação do imposto estadual com alíquota menor que a devida para as operações de venda de mercadorias, que não se enquadrariam como “embalagens”, segundo o entendimento da Fiscalização. Além disso, existe ainda uma divergência, quanto à manutenção do produto “Folha Desc Alu Mold Assadeira” no lançamento fiscal, vez que não poderia ser classificado como embalagem, como será explanado alhures.

Retomando-se a linha de raciocínio da temática da decadência tributária, no que tange à multa isolada, a qual decorre de descumprimento de obrigação acessória pelo contribuinte, consoante se extrai de interpretação lógica do § 1º do art. 53 da Lei n. 6.763/75, inexistente qualquer valor a ser homologado pelo Fisco mineiro, visto que não faz sentido pensar que o contribuinte tinha a obrigação de recolher de forma antecipada a multa isolada, na época do descumprimento de obrigação acessória, visto que a convação da obrigação de fazer em obrigação de pagar ocorre tão somente com a lavratura do Auto de Infração.

O § 2º do art. 113 do CTN assevera que “a obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as **prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos**”, logo, se o contribuinte não realiza a prestação de fazer ou não fazer a que estava obrigado, cujo escopo era facilitar o trabalho de fiscalização ou de possibilitar a conferência da apuração e do pagamento do imposto, no seu montante exato, essa obrigação, apesar de acessória, persiste, independentemente, da obrigação principal, na seara tributária. Um grande exemplo disso é a hipótese de contribuinte que goza de isenção ou imunidade de ICMS, mas que ainda está obrigado a realizar obrigações acessórias, vinculadas às operações isentas ou não tributadas que promove em seu estabelecimento.

É curial gizar que o próprio inciso VI do art. 149 do CTN prevê o lançamento de ofício, “quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária”, portanto, se é possível a constituição do crédito tributário, atinente à multa isolada, mediante a lavratura de Auto de Infração de Imposição de Multa (AIIM), sem a necessidade de revisão de ofício de algum lançamento fiscal, torna-se indubitável que a multa isolada se submete a regramento próprio de decadência tributária, típica de lançamento de ofício, não se comunicando, pois, o regramento da decadência aplicada à obrigação principal, quando se cuide de tributos sujeitos à homologação da Fazenda Pública.

Assim sendo, a multa isolada cobrada no presente auto se submete à regra do art. 173, I, do CTN, visto que depende de lançamento de ofício para a sua cobrança, além de inexistir qualquer tipo de pagamento a ela referente sujeito à homologação ulterior pela Fiscalização Fazendária Estadual.

Neste sentido, é oportuno trazer à baila jurisprudência do Colendo Superior Tribunal de Justiça, acerca da aplicação da regra do art. 173, I, do CTN para a contagem do prazo decadencial, no que se relaciona à multa isolada por descumprimento de obrigação acessória, *in verbis*:

EMENTA: PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. ART. 80 DA LEI Nº 4.502/64. PRAZO DECADENCIAL DO ART. 173, I, DO CTN. DECADÊNCIA. NÃO OCORRÊNCIA. IPI. SAÍDA DO PRODUTO DO ESTABELECIMENTO COM SUSPENSÃO DO TRIBUTO. DECLARAÇÃO EMITIDA PELO ADQUIRENTE. AUSÊNCIA DE RESPONSABILIDADE DO VENDEDOR. INTELIGÊNCIA DO ART. 29 DA LEI Nº 10.637/02.

1. Discute-se nos autos a possibilidade de responsabilizar o vendedor pela utilização indevida do regime de suspensão do IPI, quando a empresa adquirente, embora apresente a declaração legalmente exigida de que faz jus ao benefício (art. 29, § 7º, II, da Lei nº 10.637), não preenche os requisitos legais para tanto.
2. Ausência de ofensa ao art. 535 do CPC, tendo em vista que o acórdão recorrido enfrentou a matéria posta em debate na medida necessária para o deslinde da controvérsia, havendo manifestação expressa quanto aos motivos pelos quais não se reconheceu a decadência do lançamento efetuado na hipótese. Não há que se falar, portanto, em negativa de prestação jurisdicional, visto que tal somente se configura quando, na apreciação de recurso, o órgão julgador insiste em omitir pronunciamento sobre questão que deveria ser decidida, e não foi.
3. O presente recurso não discute crédito tributário de IPI, cujo pagamento antecipado atrairia a aplicação do art. 150, § 4º, do CTN, para fins de contagem do prazo decadencial para lançamento de eventual diferença recolhida a

menor. Ao contrário, depreende-se dos autos que sequer houve pagamento de IPI na hipótese, tendo em vista que as notas fiscais objeto da atuação cuidam de mercadorias remetidas com suspensão do tributo, na forma do art. 29 da Lei nº 10.637/02, e, também, porque o acórdão recorrido afirmou que ao final da reconstituição da escrita fiscal do IPI, com a adição dos débitos apurados pelas saídas com suspensão do imposto, tida por indevida, não surgiram saldos devedores a cobrar por conta de os saldos credores superarem os valores dos débitos escriturados e apurados.

4. O crédito tributário objeto do presente feito se refere à multa aplicada com base no art. 80 da Lei nº 4.502/64, por falta de lançamento do valor do IPI na respectiva nota fiscal, tratando-se, portanto, de obrigação acessória, cuja constituição se sujeita ao lançamento de ofício previsto no art. 149 do CTN e atrai a regra do art. 173, I, do CTN, para fins de contagem do prazo decadencial. Os fatos geradores da obrigação acessória ocorreram no período de abril a setembro de 2004 e o prazo decadencial para o lançamento de ofício do respectivo crédito teve início em 1º de janeiro de 2005, de forma que o lançamento ocorrido em outubro de 2009 não foi atingido pela decadência, haja vista ter sido efetivado antes do decurso do prazo quinquenal de que trata o art. 173, *caput*, e inciso I, do CTN.

5. O inciso II do § 7º do art. 29 da Lei nº 10.637/02 incumbiu as empresas adquirentes da obrigação de declarar ao vendedor, de forma expressa e sob as penas da lei, que atende a todos os requisitos estabelecidos.

6. No regime de suspensão do IPI, nem a lei de regência, nem a legislação complementar tributária delegaram ao vendedor a incumbência de verificar a veracidade da declaração prestada pelo adquirente, de forma que não pode a autoridade fiscal responsabilizar o vendedor por não ter adotado cautelas para conferir se o estabelecimento adquirente atendia ou não aos requisitos para o gozo do benefício. É que não cabe a atribuição de outros encargos à empresa vendedora, se não há normativa expressa nesse sentido. Com efeito, as obrigações acessórias decorrem da legislação tributária (art. 113, § 3º, CTN), não podendo o Fisco exigir outras prestações que ache necessárias se não há amparo na legislação tributária (leis, tratados ou convenções internacionais, decretos e normas complementares - art. 96 do CTN).

7. Os contratantes são obrigados a guardar, assim na conclusão do contrato, como em sua execução, os princípios de probidade e boa-fé (art. 422 do Código Civil), de forma que a

celebração de negócio jurídico pressupõe a confiança no comportamento legítimo das partes, de modo que se uma delas se conduz de forma indevida ou ilegal, quebrando a confiança que lhe foi depositada, a parte que atuou segundo o princípio da boa-fé objetiva não pode ser penalizada pelo comportamento antijurídico da outra, sob pena de subverter a própria atividade comercial e, em última análise, o vetusto conceito de justiça segundo o qual se deve dar a cada um o que lhe é devido, inclusive em relação à distribuição equânime dos ônus que devem ser imputados a cada parte.

8. Recurso especial conhecido e parcialmente provido para desconstituir o crédito tributário e anular o auto de infração que aplicou à recorrente a multa prevista no art. 80 da Lei nº 4.502/64. (STJ - REsp n. 1.528.524 - PE (2015/0080662-2) - 2ª T.; Rel: **MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES**; Julgado em: 18/08/2015; Djê: 28/08/2015)

PROCESSIONAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DECLARATÓRIOS RECEBIDOS COMO AGRAVO REGIMENTAL. INSTRUMENTALIDADE RECURSAL. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. PRAZO DECADENCIAL. ART. 173, I, CTN.

1. Quando os embargos declaratórios são utilizados na pretensão de revolver todo o julgado, com nítido caráter modificativo, podem ser conhecidos como agravo regimental, em vista da instrumentalidade e a celeridade processual.

2. Nos termos do art. 113, §§ 2º e 3º, do CTN, a obrigação acessória prevista em "legislação tributária" pode vincular não só o contribuinte, como terceiro, no objetivo de obrigá-los a fazer, não fazer ou tolerar que se faça, de modo que a não observância do dever legalmente imputado conduz à aplicação de penalidade pecuniária (multa), que se transmuta em obrigação principal.

3. A própria agravante reconhece que a legislação tributária local veda a confecção de documento fiscal sem prévia autorização da autoridade competente

- prestação negativa (não fazer) -, o que transforma a obrigação acessória em principal quanto à multa aplicada, cujo "sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto" (art. 122 do CTN).

4. A obrigação acessória existe ainda que o sujeito a ela vinculado não seja contribuinte do tributo. Isto porque a obrigação acessória possui caráter autônomo em relação à principal, pois mesmo não existindo obrigação principal a

ser adimplida, pode haver obrigação acessória a ser cumprida, no interesse da arrecadação ou da fiscalização de tributos.

5. Tratando-se de descumprimento de obrigação acessória (penalidade pecuniária), convertida em principal, a constituição do crédito sujeita-se ao lançamento de ofício, na forma do art. 149, incisos II, IV e VI, do CTN, cuja regra a ser observada é a do art. 173, inciso I, do CTN.

Embargos de declaração recebidos como agravo regimental, mas improvido. (STJ - EDcl no REsp 1.384.832/RN, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 24/03/2014)

(Grifou-se).

Noutro ponto, retomando a análise do recolhimento parcial do ICMS e a que tipo de regra de decadência estaria sujeito, quanto às exigências fiscais, em que houve recolhimento a menor de ICMS, por representar pagamento de boa-fé da Contribuinte, entendo, *data venia*, que deva ser aplicado o § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional - CTN, para declarar decaídos do direito de lançar os tributos anteriores ao dia 18/12/13, ou seja, a partir do termo inicial de contagem do prazo decadencial, o qual equivale à data de intimação do contribuinte, acerca do teor do Auto de Infração – AI.

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

Em contraponto, existe a regra geral do art.173, inciso I do CTN, a qual dita caber à Fazenda Pública o lançamento de ofício, segundo o termo inicial de contagem do prazo de 5 (cinco) anos ali fixado.

Sobre o tema, o Egrégio Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, em decisão de 15/03/07, confirmou tal posição, em acórdão assim ementado (no que interessa ao caso em apreço):

“DIREITO TRIBUTÁRIO. PRAZO DECADENCIAL. CONVÊNIO 69/1998. ICMS/COMUNICAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. ILEGALIDADE. CDA. PRESUNÇÃO RELATIVA DE CERTEZA E LIQUIDEZ. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. EXECUÇÃO EMBARGADA. ART.20, §4º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. NÃO HAVENDO PAGAMENTO DO TRIBUTO OU NÃO CARACTERIZANDO A HIPÓTESE DE HOMOLOGAÇÃO EXPRESSA OU TÁCITA PELA FAZENDA PÚBLICA DO LANÇAMENTO, NÃO SE APLICA O DISPOSTO NO ART.150, §4º, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL EM RELAÇÃO À DECADÊNCIA. INCIDE, NESTA SITUAÇÃO, A REGRA GERAL ESTABELECIDADA PELO ART.173, INC.I, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, CONFORME A JURISPRUDÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (...).” TJMG – PROC. Nº

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

1.0024.05.692077-0/001 (1); RELATORA: DESEMBARGADORA MARIA ELZA; PUBL.30/03/2007".

(DESTACOU-SE).

Naquela decisão, ao analisar exigência sobre serviço preparatório de comunicação não levado à tributação pelo ICMS (tributado pelo ISS), em que o contribuinte recolheu o saldo devedor mensal apurado, tal e qual a situação ora em análise, entenderam os ilustres julgadores que não havendo o pagamento sobre aquela parcela, não há que se falar em homologação, mas sim em lançamento de ofício, ensejando aplicação da norma do art. 173, inciso I do CTN.

Na mesma toada, decidiu o Egrégio Superior Tribunal de Justiça ao apreciar o Recurso Especial n° 182.241 - SP (1998/0052800-8), *in verbis*:

EMENTA TRIBUTÁRIO. ICMS. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. ARTS. 150, 4º, E 173, I, DO CTN.

1. NA HIPÓTESE EM QUE O RECOLHIMENTO DOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO OCORRE EM DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL, E, POR CONSEQUENTE, PROCEDE-SE AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO (CTN, ART. 149), O PRAZO DECADENCIAL DE 5 (CINCO) ANOS, NOS TERMOS DO ART. 173, I, DO CTN, TEM INÍCIO NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE ESSE LANÇAMENTO (DE OFÍCIO) PODERIA HAVER SIDO REALIZADO.

2. RECURSO ESPECIAL NÃO-PROVIDO.

VOTO

O EXMO. SR. MINISTRO JOAO OTÁVIO DE NORONHA:

A QUESTÃO POSTA NOS AUTOS DIZ RESPEITO À CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL NOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

O LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO OCORRE NAS HIPÓTESES EM QUE A LEGISLAÇÃO ATRIBUA AO SUJEITO PASSIVO O DEVER DE ANTECIPAR O PAGAMENTO DE TRIBUTOS SEM A PRÉVIA ANÁLISE DA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA. NESTA MODALIDADE DE LANÇAMENTO, A APURAÇÃO DOS PRESSUPOSTOS FÁTICOS, DA BASE DE CÁLCULO E DO PAGAMENTO DA EXAÇÃO DEVERÁ SER EFETUADA PELO SUJEITO PASSIVO, PRÉVIA, AUTÔNOMA E INDEPENDENTEMENTE DE QUALQUER INICIATIVA DO FISCO.

MUITO BEM, EFETUADA PELO SUJEITO PASSIVO AS ATIVIDADES E CUMPRIDOS OS DEVERES QUE LHE FORAM IMPOSTOS PELA LEI, PRIMORDIALMENTE O PAGAMENTO DA EXAÇÃO, CABE AO FISCO APENAS HOMOLOGÁ-LOS, O QUE, POR CONSEQUENTE, RESULTA NA EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO NA FORMA DO ART. 156, VII, DO CTN ("ART. 156. EXTINGUEM O CRÉDITO TRIBUTÁRIO:(...) VII - O PAGAMENTO ANTECIPADO E A HOMOLOGAÇÃO DO LANÇAMENTO NOS TERMOS DO DISPOSTO NO ARTIGO 150 E SEUS 1º E 4º; "). DEVE SER FRISADO QUE ESSA HOMOLOGAÇÃO PODE SER EXPRESSA OU TÁCITA, ESTA OCORRE NA HIPÓTESE EM QUE O SUJEITO PASSIVO CUMPRIR FIELMENTE TODAS AS SUAS OBRIGAÇÕES, OU SEJA, SEM QUE HAJA MANIFESTAÇÃO EXPRESSA DO FISCO, BEM COMO DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO.

NA REALIDADE, A HOMOLOGAÇÃO DA ATIVIDADE DO CONTRIBUINTE, SEJA DO PAGAMENTO, SEJA DOS PROCEDIMENTOS DE APURAÇÃO DA MATERIALIDADE DO FATO GERADOR DA QUAL NÃO RESULTE TRIBUTOS A PAGAR, QUALIFICA-SE APENAS COMO UM ATO DE FISCALIZAÇÃO DA

AUTORIDADE ADMINISTRATIVA, CUJA FINALIDADE É EXERCER O CONTROLE DE LEGALIDADE E CUMPRIMENTO DAS OBRIGAÇÕES PELO SUJEITO PASSIVO.

DIANTE DISSO, HÁ DE SE INDAGAR: COMO SE EMPREGA, EM TAIS ATIVIDADES, A DEFINIÇÃO DE LANÇAMENTO, SOBRETUDO, QUANDO ESTE SE CONCEITUA, A TEOR DO DISPOSTO NO ART. 142 DO CTN, COMO A APURAÇÃO DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL, DO MONTANTE DO TRIBUTOS DEVIDO, DA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO E, SENDO O CASO, DA APLICAÇÃO DE PENALIDADE? ENTENDO QUE, EM CASOS COMO TAIS QUANDO A FUNÇÃO ADMINISTRATIVA CINGE-SE À HOMOLOGAÇÃO DE ATOS DO SUJEITO PASSIVO, INEXISTE A FIGURA TÍPICA DO LANÇAMENTO, O QUE OCORRE, NA VERDADE, É UM "ATO CONFIRMATIVO DA LEGALIDADE DO PAGAMENTO, COMO VALOR JURÍDICO DE QUITAÇÃO" (ALBERTO XAVIER, *DO LANÇAMENTO NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO*, EDITORA FORENSE, 3 A EDIÇÃO, PÁG. 87).

(DESTAQUES ACRESCIDOS).

Em decisão de 19/10/10, o STJ voltou a se manifestar pela aplicabilidade do art. 173, inciso I do CTN na hipótese da apuração do ICMS, como decidido no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.119.262-MG, com a seguinte ementa:

AGRG NO RECURSO ESPECIAL Nº1.119.262-MG

RELATOR: MINISTRO HUMBERTO MARTINS

AGRAVANTE: TELEMAR NORTE LESTE S/A

ADVOGADO: SACHA CALMON NAVARRO COELHO E OUTRO(S)

AGRAVADO: ESTADO DE MINAS GERAIS

PROCURADOR: GLEIDE LARA MEIRELLES SANTANA E OUTRO(S)

EMENTA – PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. DEDUÇÃO DE ICMS DOS INSUMOS. COMBUSTÍVEL E LUBRIFICANTE. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO. SÚMULA 7/STJ. SUCUMBÊNCIA RECÍPROCA. PROPORÇÃO A SER APURADA EM LIQUIDAÇÃO DA SENTENÇA.

SÚMULA 306/STJ. ICMS. CREDITAMENTO INDEVIDO DO IMPOSTO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DA REGRA PREVISTA NO ART.173, I, DO CTN.

1. A QUESTÃO QUE ENVOLVE A NATUREZA DE INSUMO DE COMBUSTÍVEIS CONSUMIDOS NA ATIVIDADE-FIM DA EMPRESA, PRESTADORA DE SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES E, BEM ASSIM, A INTERPRETAÇÃO DO ART.20 DA LEI COMPLEMENTAR N.87/96, QUANDO DIRIMIDA A PARTIR DE ARGUMENTOS DE NATUREZA EMINENTEMENTE FÁTICA, NÃO PODE SER REEXAMINADA POR ESTE TRIBUNAL ANTE O ÓBICE DA SÚMULA 7/STJ.

2. É SABIDO E CONSABIDO QUE ESTA CORTE, UMA VEZ RECONHECIDA A SUCUMBÊNCIA RECÍPROCA, TEM DEIXADO AO JUIZ DA EXECUÇÃO, EM LIQUIDAÇÃO DE SENTENÇA, QUE MENSURE A PROPORÇÃO DE ÊXITO DE CADA UMA DAS PARTES LITIGANTES. ESSE JUÍZO DE PROPORCIONALIDADE SOMENTE SERÁ POSSÍVEL SE A FIXAÇÃO DA BASE DE

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

CÁLCULO DOS HONORÁRIOS OBSERVAR UM MESMO CRITÉRIO PARA AUTOR E RÉU.

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

AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO.

ACÓRDÃO

VISTOS, RELATADOS E DISCUTIDOS OS AUTOS EM QUE SÃO PARTES AS ACIMA INDICADAS, ACORDAM OS MINISTROS DA SEGUNDA TURMA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA: “A TURMA, POR UNANIMIDADE, NEGOU PROVIMENTO AO AGRAVO REGIMENTAL, NOS TERMOS DO VOTO DO SR. MINISTRO RELATOR.”

OS SRS. MINISTROS HERMAN BENJAMIN, MAURO CAMPBELL MARQUES E CASTRO MEIRA VOTARAM COM O SR. MINISTRO RELATOR.

IMPEDIDO O SR. MINISTRO CESAR ASFOR ROCHA.

BRASÍLIA (DF), 19 DE OUTUBRO DE 2010 (DATA DO JULGAMENTO)

A decisão ora destacada foi levada à apreciação do STJ, em embargos de divergência, quando houve a alteração de entendimento dos Ministros desta Excelsa Corte Superior, com a consagração da regra do art. 150, § 4º do CTN, quanto à temática da decadência tributária no lançamento fiscal do ICMS, o que se pode denotar da seguinte decisão:

AGRG NOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 1.119.262-MG (2011/0036985-1)

RELATOR: MINISTRO BENEDITO GONÇALVES

AGRAVANTE: ESTADO DE MINAS GERAIS

PROCURADORA: FABIOLA PINHEIRO LUDWIG

AGRAVADO: TELEMAR NORTE LESTE S/A

ADVOGADO: SACHA CALMON NAVARRO COELHO E OUTRO(S)

EMENTA: TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. ICMS. DECADÊNCIA. PRAZO PARA A CONSTITUIÇÃO DE DÉBITO PELA FAZENDA ESTADUAL. PAGAMENTO A MENOR EM DECORRÊNCIA DE SUPOSTO CREDITAMENTO INDEVIDO. APLICAÇÃO DO ART.150, §4º, DO CTN. MATÉRIA PACIFICADA EM SEDE DE RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA (RESP 973.733/SC).

1. AGRAVO REGIMENTAL CONTRA DECISÃO QUE DEU PROVIMENTO AOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA PELOS

QUAIS A CONTRIBUINTE SUSCITA DISSENSO PRETORIANO ACERCA DA CONTAGEM DO LAPSO DECADENCIAL PARA O LANÇAMENTO DE OFÍCIO TENDENTE A COBRAR AS DIFERENÇAS DE CRÉDITO DE TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO PAGO A MENOR EM DECORRÊNCIA DE CREDITAMENTO INDEVIDO.

2. A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ, NO JULGAMENTO DO RESP 973.733/SC, REALIZADO NOS TERMOS DO ART. 543-C E SOB A RELATORIA DO MINISTRO LUIZ FUX, SEDIMENTOU O ENTENDIMENTO DE QUE O ART. 173, I, DO CTN SE APLICA AOS CASOS EM QUE A LEI NÃO PREVÊ O PAGAMENTO ANTECIPADO DA EXAÇÃO OU, QUANDO, A DESPEITO DDA PREVISÃO LEGAL, NÃO HÁ O PAGAMENTO, SALVO NOS CASOS DE DOLO, FRAUDE E SIMULAÇÃO.

3. “[...] OCORRENDO O PAGAMENTO ANTECIPADO POR PARTE DO CONTRIBUINTE, O PRAZO DECADENCIAL PARA O LANÇAMENTO DE EVENTUAIS DIFERENÇAS É DE CINCO ANOS A CONTAR DO FATO GERADOR, CONFORME ESTABELECE O §4º DO ART.150 DO CTN” (AGRG NOS ER/ESP. 216.758/SP, REL. MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA SEÇÃO, DJ 10.4.2006).

4. COM EFEITO, A JURISPRUDÊNCIA CONSOLIDADA POR ESTA CORTE DIRIME A QUESTÃO JURÍDICA APRESENTADA A PARTIR DA EXISTÊNCIA, OU NÃO, DE PAGAMENTO ANTECIPADO POR PARTE DO CONTRIBUINTE. PARA ESSA FINALIDADE, SALVO OS CASOS DE DOLO, FRAUDE E SIMULAÇÃO, DESPICIENDO SE MOSTRA INDAGAR A RAZÃO PELA QUAL O CONTRIBUINTE NÃO REALIZOU O PAGAMENTO INTEGRAL DO TRIBUTO.

5. A DEDUÇÃO AQUI CONSIDERADA (CREDITAMENTO INDEVIDO) NADA MAIS É DO QUE UM CRÉDITO UTILIZADO PELO CONTRIBUINTE DECORRENTE DA ESCRITURAÇÃO DO TRIBUTO APURADO EM DETERMINADO PERÍODO (PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE), QUE VEIO A SER RECUSADA (GLOSADA) PELA ADMINISTRAÇÃO. SE ESSE CRÉDITO ABARCASSE TODO O DÉBITO TRIBUTÁRIO A PONTO DE DISPENSAR QUALQUER PAGAMENTO, AÍ SIM, ESTAR-SE-IA, COMO VISTO, DIANTE DE UMA SITUAÇÃO EXCLUDENTE DA APLICAÇÃO DO ART.150, §4º, DO CTN.

6. NA ESPÉCIE, O ACÓRDÃO QUE JULGOU O RECURSO ESPECIAL FOI CLARO AO CONSIGNAR QUE HOUE PAGAMENTO A MENOR DE DÉBITO TRIBUTÁRIO EM DECORRÊNCIA DE CREDITAMENTO INDEVIDO. DESSA FORMA, DEVE-SE OBSERVAR O DISPOSTO NO ART.150, §4º, DO CTN.

7. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.

(GRIFOU-SE).

Portanto, dessa forma, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo ao período anterior a 18/12/13, deve levar em consideração o disposto no art. 150, § 4º do CTN.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Desta feita, pendendo apenas ato administrativo de homologação dos valores declarados e recolhidos pelo contribuinte, acaso permaneça inerte a Fazenda Pública por mais de 5 (cinco) anos, verifica-se a homologação tácita do numerário indicado e recolhido pelo contribuinte.

Embora a maioria dos Conselheiros, considere que a atitude do Fisco que revela a quebra de sua inércia em lançar o crédito tributário se refira à intimação do Auto de Infração, entendo que deva se referir à data anterior, isto é, a data de intimação do Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF), tendo em vista a prerrogativa fiscal permitida pelo parágrafo único do art. 173 do CTN.

Ademais, enquanto na ação exploratória fiscal ou na rotina de monitoramento do contribuinte, o Fisco ainda esteja apenas analisando os documentos e a escrituração fiscal do contribuinte, inexistente a identificação exata de ação ou omissão irregular dele, a ponto de justificar o início de ação fiscal contra ele.

Em contrapartida, com a adoção de medidas preparatórias à ação fiscal, tal como ocorre com o Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF), o Fisco mineiro já identificou uma conduta irregular do contribuinte, que justifica a autuação fiscal subsequente, tanto que nesta fase do trabalho fiscal, o auditor fiscal solicita “livros, documentos, dados eletrônicos e demais elementos relacionados com a ação fiscal, com a indicação do período e do objeto da fiscalização”, nos moldes do art. 70 do RPTA.

Como se pode perceber, ainda que não tenha sido descrito de forma clara e pormenorizada a infração fiscal cometida pelo contribuinte, o que ocorrerá com a lavratura do Auto de Infração (AI), no ensejo da intimação do AIAF, o contribuinte já não pode mais oferecer denúncia espontânea e tem ciência inequívoca do desejo do Fisco de exigir crédito fiscal próprio e específico, interrompendo, pois, a expectativa jurídica do contribuinte de perdão tácito pelo decurso de tempo significativo em estado de inércia.

Desta feita, a reivindicação de crédito tributário pelo Fisco mineiro, em tempo legal hábil, evita o sepultamento de sua pretensão ao cumprimento de obrigação por parte do contribuinte, desde que essa reivindicação seja específica, isto é, delimitável quanto ao seu objeto e período, ainda que não haja descrição pormenorizada do inadimplemento ou ilícito fiscal.

A atitude de exercício do direito pelo seu titular legítimo, em tempo hábil, merece abrigo do ordenamento jurídico positivo, pois corresponde a um direito potestativo e atrai a aplicação do princípio de justiça, em detrimento do princípio da segurança jurídica, quando haja razoabilidade do tempo já transcorrido, em que tenha permanecido inerte.

Em adição, salvo melhor juízo, todos os tipos de lançamento fiscal (de ofício, misto ou por homologação) se sujeitam à regra traçada no parágrafo único do art. 173 do CTN, porquanto esse dispositivo legal contempla norma tributária conceitual, acerca do instante em que deve ser considerado o exercício do direito potestativo pelo Fisco mineiro, apto a interromper o fluxo temporal do prazo decadencial do seu direito de lançar.

A única ressalva que se faz à regra do parágrafo único do art. 173 do CTN é a de que a eficiência da intimação do AIAF depende da observância pelo Fisco mineiro do prazo estipulado de transcurso da medida preparatória do início da ação fiscal até sua concretização pela lavratura do Auto de Infração, isto é, é imperiosa a observância do comando dos § 3º e 4º do art. 70 do RPTA.

Contrario sensu, acaso haja o transcurso do prazo para a lavratura do Auto de Infração, contado da expedição do AIAF, sem a prorrogação motivada do prazo, a devolução do prazo de denúncia espontânea para o contribuinte representa a ineficiência do ato administrativo formalizado pela medida preparatória da autuação fiscal e, logo, não tendo se iniciado a ação fiscal com o AIAF, prorroga-se a interrupção da contagem do prazo decadencial, a partir da intimação do Auto de Infração, em substituição.

E foi esse exatamente o caso dos autos, vez que a data de intimação do AIAF foi o dia 28/06/2018, enquanto a data da lavratura do AI foi o dia 21/11/2018, logo, passaram-se mais de 90 dias, sem o uso do termo de prorrogação justificado do AIAF.

Retomando o debate sobre a matéria de fundo da decadência do art. 150, § 4º, do CTN, e com o escopo de robustecer os elementos de convicção desse Conselheiro, reputo válida a citação de excerto da festejada obra do insigne tributarista **Eduardo Sabbag**, o qual em seu Manual de Direito Tributário, assim se posiciona sobre a temática, *in verbis*:

“(…) No lançamento por homologação, há uma típica antecipação de pagamento, permitindo-se ao Fisco conferir sua exatidão em um prazo decadencial de cinco anos, contados a partir do fato impositivo. O transcurso in albis do quinquênio decadencial, sem que se faça uma conferência expressa, provocará o *procedimento homologatório tácito*, segundo o qual perde a Administração Pública o direito de lançar, de modo suplementar, uma eventual diferença.

Com efeito, conforme assevera José Jayme de Macêdo Oliveira, “transcorrido dito lustro, sem a manifestação da Fazenda Pública, verifica-se a chamada homologação tácita, perdendo aquela, pelo fenômeno da decadência, o direito de exigir possíveis diferenças.”

Lembre-se, a propósito, que no caso do ICMS, apesar de o contribuinte apresentar a Declaração (GIA) no mês seguinte, a contagem da decadência tem início a partir da data do fato gerador (por exemplo, a data da saída da mercadoria com a emissão da nota fiscal). Se se tratar do IR, a data da entrega da declaração de rendimento é irrelevante, porque a contagem será a do fato gerador, que neste imposto se dá no dia 31 de dezembro.

Ad argumentandum, a expressão “homologação tácita do lançamento” é adotada pelo CTN (§4º), não

obstante sabermos que, até então, na relação jurídico-tributária (*vide* Apêndice), não existe lançamento algum. Tal raciocínio leva estudiosos a afirmarem que, no lançamento por homologação, inexistente a decadência, em si, mas sim, a decadência do direito de a Fazenda exigir, por meio do lançamento de ofício (art.149, V), o resíduo tributário, relativo à incompleta antecipação de pagamento.

É importante ressaltar que o intitulado lançamento por homologação traduz-se em “procedimento não impositivo” – uma expressão utilizada por Zelmo Denari -, pois a iniciativa constitutiva do crédito não é da Administração, mas do contribuinte, que, por sua conta e risco, declara ao Fisco o montante das operações tributáveis e efetiva o cálculo do imposto devido. Daí se falar em “*débito declarado*” em contraposição à expressão “*débito apurado*” – refere-se àquele débito constituído por iniciativa do Fisco, mediante procedimento impositivo.

(...) Com a devida vênia, pensamos que o raciocínio, não obstante louvável e, até mesmo, largamente exitoso na órbita administrativa federal, choca-se com a visão do STJ, que possui precedentes nos quais afirma a aplicabilidade do art.150, §4º, do CTN apenas às hipóteses em que o sujeito passivo **apura, declara e paga** alguma quantia, enquanto o lançamento de ofício (art.173, I) a ser feito pela Fazenda serve para exigência de uma diferença decorrente de eventual equívoco verificado na apuração feita pelo contribuinte.”

(..)

(Sem destaques no original).

No tocante à segunda divergência, quanto à manutenção do produto “Folha Desc Alu Mold Assadeira” no lançamento fiscal, com pequena diferença em relação ao parecer da Assessoria deste Conselho, os demais produtos excluídos do lançamento, na linha do voto vencedor, se incluíam no conceito de “embalagem” pelo que faziam jus à alíquota de 12%, prevista na subalínea b.30 e na b.65 (parte do período autuado), ambas do inciso I do art. 42 do RICMS/02, conforme a aplicação da legislação tributária vigente na época de ocorrência dos fatos geradores autuados, *ex vi* do art. 144 do CTN.

Como foi muito bem salientado no parecer, é ressaltado que os referidos itens, em que se opinou pela sua exclusão das exigências fiscais, são folhas de alumínio moldadas de formas diferentes exatamente para atender a função de acondicionamento de alimentos diversos, devendo, portanto, serem caracterizados como embalagem, na mesma linha da Consulta n. 283/10.

Quanto ao alcance da norma jurídica tributária que se extrai da redação textual do art. 42, I, b.30 e b.65, do RICMS/02, o criador da norma infralegal não restringiu a aplicação dos dispositivos apenas nas remessas para os estabelecimentos

que efetivamente utilizarão a embalagem como tal, exigindo-se, pois, tão somente, que se trate de contribuinte inscrito e que o produto em questão se enquadre no conceito de embalagem, cuja situação restou verificada em relação aos itens indicados acima, com exceção do produto “Folha Desc Alu Mold Assadeira”.

Portanto, ainda que tais embalagens sejam adquiridas pelo contribuinte atacadista ou varejista para revenda, desde que cumpridas as demais exigências legais, aplica-se a alíquota de 12% prevista na subalínea b.30 e b.65 (parte do período autuado) do inciso I do art. 42 do RICMS/02.

Com relação aos produtos “papel alumínio”, “folha alumínio” e “Folha Desc Alu Mold Assadeira”, esses produtos não se amoldam ao conceito de embalagem, na acepção adotada pela legislação tributária mineira e para os seus respectivos fins, pois não são utilizados **exclusivamente** para acondicionar alimentos. Para esses produtos, deve se aplicar a alíquota de 18% nas operações internas, segundo determina a alínea “e” do inciso I do art. 42 do RICMS/02.

Já a especificidade do produto “Folha Desc Alu Mold Assadeira” não o permite ser, salvo melhor juízo, classificado como “embalagem”, pois na resposta de fl.78 da Fiscalização à diligência proposta pela Câmara julgadora, assim constou sua descrição, *in litteris*: “são recipientes ovalados de 4000 e 7000 ML, utilizadas (como o próprio nome diz) para assar alimentos”, logo, por meio do critério objetivo do caráter usual da utilização dos produtos da autuada na venda de alimentos embalados, não vislumbro, *data venia*, o emprego “usual” ou “costumeiro” da venda de alimentos com a embalagem em questão, no comércio de restaurantes, padarias, lanchonetes etc.

Trata-se de produto cuja utilidade preponderante subjaz na sua capacidade de cocção do tipo de alimento normalmente a ele destinado, *exemplii gratia*, aves, em geral; sendo, pois, meramente esporádica a sua potencial utilidade de acondicionar alimentos, a qual, na maior parte das vezes, nem mesmo ocorre no cotidiano.

Diferente dos demais produtos excluídos da autuação fiscal, para os quais até mesmo existem “tampas” para os produtos, o que significa, inarredavelmente, à evidência, a serventia como “embalagem”, o mesmo não pode ser aplicado ao produto “Folha Desc Alu Mold Assadeira”, até mesmo porque, nesse caso, não existe risco potencial de perda do produto e, portanto, de prejuízo para o empresário, no caso de se “desenformá-lo” do papel alumínio moldado, após a sua cocção. Essa a razão pela qual é tão comum se vender em lanchonetes as empadas “enformadas” no papel alumínio, ou mesmo, do “bolo inglês” com um papel filme envolto no produto, tal como se verifica com os produtos “Folha Desc Alu Mold Bolo Inglês” e “Forma para Empadas”.

Fato é que existem embalagens mais práticas para se acondicionar o produto em questão, porquanto uma bandeja de alumínio de 4 a 7 litros pode não suportar o peso do alimento para o seu transporte até a residência do consumidor, vez que, precipuamente, destinada à cocção.

Isto posto, em prejudicial de mérito, reconheço a decadência do direito de lançar do Fisco, quanto às exigências de ICMS e MR, para o período anterior a 18/12/13, e, no mérito, julgo parcialmente procedente o lançamento, apenas para se excluir as exigências fiscais relativas aos itens “Folha Desc. Alu Mold Band”, “Folha Desc Alu Aro Ret/Red”, “Folha Desc Alu Mold Bolo Inglês”, “Forma p/ Empadas” e “Folha Desc Alu Mold Tamanho”, no período autuado, considerando que tais itens se enquadram no conceito de “embalagem”, possibilitando a utilização da alíquota de 12%, que está prevista na subalínea “b.30” e na “b.65” (parte do período autuado) do inciso I do art. 42 do RICMS/02.

Sala das Sessões, 01 de outubro de 2019.

Erick de Paula Carmo
Conselheiro

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	23.378/19/3ª	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.001023793-09	
Impugnação:	40.010147220-97	
Impugnante:	Alumipack Indústria de Embalagens Ltda	
	IE: 001016788.00-12	
Proc. S. Passivo:	Wilson dos Santos Filho/Outro(s)	
Origem:	DF/Contagem	

Voto proferido pela Conselheira Mariel Orsi Gameiro, 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.

A autuação versa sobre a constatação, mediante análise de arquivos digitais e documentos fiscais da Contribuinte, de que, no período de novembro de 2013 a dezembro de 2015, assim como no período de maio a dezembro de 2016, a Autuada efetuou recolhimento a menor de ICMS, em razão de aplicação incorreta de alíquota do imposto nas operações de saída interna de mercadoria.

A controvérsia diz respeito à aplicabilidade do instituto da decadência tributária, em conformidade com os dispositivos do Código Tributário Nacional - CTN, os quais dispõem sobre o tema nos art. 150, § 4º e art. 173, inciso I.

Vale aqui contextualizar o início da arguição, com a previsão normativa constitucional que determina que a decadência deve ser disposta necessariamente em lei complementar, conforme art. 146:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

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

(...)

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

(...)

Nesse sentido, recepcionado como lei complementar no ordenamento jurídico brasileiro, o Código Tributário Nacional dispõe sobre duas regras de aplicação da decadência:

A primeira diz respeito à contagem do prazo de cinco anos, contados a partir da data do fato gerador do tributo – art. 150, § 4º, aplicável aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, em que o contribuinte declara e recolhe o valor que entender devido.

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 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 a homologação, será ele de 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.

(...)

A segunda regra diz respeito à contagem do prazo de cinco anos, contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado – art. 173, inciso I, aplicável aos tributos sujeitos ao lançamento de ofício.

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;

(...)

Tais regras serão aplicadas de acordo com a modalidade de lançamento do tributo, bem como de determinadas características relativas à cada instituto.

O lançamento por homologação é previsto na primeira regra e diz respeito à modalidade na qual o contribuinte auxilia ostensivamente o Fisco na atividade do lançamento, recolhendo o tributo, antes de qualquer providência da Administração, com base no montante valorativo que ele próprio mensura. A partir de tal providência antecipatória de pagamento, cabe à entidade impositora proceder à conferência da exatidão do volume recolhido, homologado, expressa ou tacitamente, do procedimento adotado.

Homologação expressa acontece quando a autoridade, através do conhecimento da atividade exercida pelo sujeito passivo, a homologa expressamente. Já a primeira, decorre do silêncio da autoridade administrativa, diante do prazo previsto, seja de cinco anos ou outro disposto em lei (desde que inferior a este prazo).

Desse modo, ocorre lançamento por homologação tácita quando a autoridade administrativa não homologa expressamente a declaração feita pelo sujeito passivo. Isso porque a homologação tácita é uma forma de limitar o poder de tributar do Fisco pelo silêncio quanto às informações prestadas pelo contribuinte no decurso do prazo de cinco anos.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Vale destacar que, o ICMS é um tributo sujeito à modalidade de lançamento por homologação.

E, nesse sentido, após exaustivos debates sobre a controvérsia que cinge entre a aplicação das regras de decadência aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, o Superior Tribunal de Justiça - STJ já firmou entendimento: no caso dos tributos sujeitos a tal lançamento, desde que o contribuinte tenha praticado os atos pertinentes à constituição do crédito tributário, com o devido cumprimento das respectivas obrigações, a contagem do prazo decadencial aplicável deve ser orientada pelo artigo 150, parágrafo 4º, do Código Tributário Nacional.

Ou seja, ainda que haja a atividade da fiscalização de iniciar por meio de Auto de Infração a constituição de crédito tributário suplementar, tal ação não tem o condão de alterar a natureza jurídica original do lançamento para fins de aplicação da norma decadencial específica:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, 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 QÜINQUÊNAL 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 DOUTRINA 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 QÜINQÜENAL 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). (...) 7. RECURSO ESPECIAL DESPROVIDO. ACÓRDÃO SUBMETIDO AO REGIME DO ARTIGO 543C, DO CPC, E DA RESOLUÇÃO STJ 08/2008.

(DESTAQUES DO ORIGINAL).

Vejamos a jurisprudência do STJ, julgamento de 23 de abril de 2009, no AgRg no REsp 1044953 / SP, tendo, como relator, o ministro Luiz Fux, hoje no Supremo Tribunal Federal - STF. Diz o ministro:

A DECADÊNCIA DO DIREITO DE LANÇAR DO FISCO, EM SE TRATANDO DE TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, QUANDO OCORRE PAGAMENTO ANTECIPADO INFERIOR AO EFETIVAMENTE DEVIDO, SEM QUE O CONTRIBUINTE TENHA INCORRIDO EM FRAUDE, DOLOU SIMULAÇÃO, NEM SIDO NOTIFICADO PELO FISCO DE QUAISQUER MEDIDAS PREPARATÓRIAS, OBEDECE A REGRA PREVISTA NA PRIMEIRA PARTE DO § 4º, DO ARTIGO 150, DO CODEX TRIBUTÁRIO, *segundo o qual, se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador: Neste caso, concorre a contagem do prazo para o Fisco homologar expressamente o pagamento antecipado, concomitantemente, com o prazo para o Fisco, no caso de não homologação, empreender o correspondente lançamento tributário. Sendo assim, no termo final desse período, consolidam-se simultaneamente a homologação tácita, a perda do direito de homologar expressamente e, conseqüentemente, a impossibilidade jurídica de lançar de ofício*" (IN DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO, EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI, 3ª ED., MAX LIMONAD, PÁG. 170).

Em outra jurisprudência, diz a ministra Eliana Calmon, do STJ:

“NAS EXAÇÕES CUJO LANÇAMENTO SE FAZ POR HOMOLOGAÇÃO, HAVENDO PAGAMENTO ANTECIPADO, CONTA-SE O PRAZO DECADENCIAL A PARTIR DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR (ART. 150, §4º, DO CTN). SOMENTE QUANDO NÃO HÁ PAGAMENTO ANTECIPADO, OU HÁ PROVA DE FRAUDE, DOLOU SIMULAÇÃO É QUE SE APLICA O DISPOSTO NO ART. 173, I, DO CTN. (...) – (STJ, 2ª T., AGRG NO AG. 939.714/RS).

Essenciais ainda os ensinamentos de Gabriel Lacerda Troianelli, citado por Leandro Paulsen, na obra Direito Tributário, 11ª Edição (página 1037):

(...) o que se homologa é a atividade de apuração do tributo efetuada pelo sujeito passivo, e não o pagamento do tributo, que pode, como já vimos, nem mesmo ocorrer, se o contribuinte, no período de apuração, por exemplo, não praticar fato gerador, ou, mesmo tendo tributo devido, contar com créditos compensáveis ou prejuízos que resultem no não-pagamento efetivo de tributo. Conclui-se, assim, que não é necessária a existência de pagamento para que se opere a decadência mediante a homologação tácita de que trata o artigo 150, parágrafo 4º do Código Tributário Nacional, bastando, para tanto, que o sujeito passivo tenha efetuado regularmente a atividade de apuração do tributo devido (se houver), com o correspondente registro ou entrega de declaração, na forma que estabelecer a legislação pertinente.

Nesse sentido também já se manifestou o Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais - TJMG:

DIREITO TRIBUTÁRIO. PRAZO DECADENCIAL. CONVÊNIO 69/1998. ICMS/COMUNICAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. ILEGALIDADE. CDA. PRESUNÇÃO RELATIVA DE CERTEZA E LIQUIDEZ. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. EXECUÇÃO EMBARGADA. ART.20, §4º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. **NÃO HAVENDO PAGAMENTO DO TRIBUTO OU NÃO CARACTERIZANDO A HIPÓTESE DE HOMOLOGAÇÃO EXPRESSA OU TÁCITA PELA FAZENDA PÚBLICA DO LANÇAMENTO, NÃO SE APLICA O DISPOSTO NO ART.150, §4º, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL EM RELAÇÃO À DECADÊNCIA. INCIDE, NESTA SITUAÇÃO, A REGRA GERAL ESTABELECIDADA PELO ART.173, INC.I, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, CONFORME A JURISPRUDÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (...)**". TJMG – PROC. Nº 1.0024.05.692077-0/001 (1); RELATORA: DESEMBARGADORA MARIA ELZA; PUBL.30/03/2007.

(DESTACOU-SE).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O crédito auto-formalizado pelo contribuinte restará extinto, se a Fazenda permanecer inerte durante o interregno previsto no ordenamento e não efetuar a tal “homologação”.

Ora, o disciplinado pelo art. 150, § 4º do CTN resolve, através do elemento tempo, uma situação de instabilidade jurídica versando sobre a perfeição ou não de relação tributária formalizada, exclusivamente, pelo particular. Ele se coloca na desconfortável situação de sujeito passivo com o dever jurídico a uma determinada prestação em relação a sujeito ativo.

Essa norma de natureza decadencial (construída do art. 150, § 4º, do CTN) prevê um prazo para que o Fisco verifique possíveis irregularidades ou omissões praticadas pelo contribuinte no seu autolancamento, pretendendo, tal interregno, resolver a instabilidade gerada pela desconfortável pendência entre dois sujeitos: (i) a Fazenda Pública, com direito subjetivo a uma prestação tributária; (ii) o contribuinte, com o correlato dever jurídico de cumprir tal prestação.

Portanto, não resta dúvida que o prazo decadencial contido no art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, será aplicado se cumpridas as obrigações tributárias pelo contribuinte.

E no presente caso, verifica-se que o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo ao período anterior a 18/12/13 – data da intimação do contribuinte autuado, deve levar em consideração o disposto no art. 150, § 4º do CTN.

A segunda divergência diz respeito à manutenção do produto “*Folha Desc Alu Mold Assadeira*” no lançamento fiscal, com pequena diferença em relação ao parecer da Assessoria deste Conselho, os demais produtos excluídos do lançamento, na linha do voto vencedor, se incluam no conceito de “embalagem”, sob a alíquota de 12%, prevista na subalínea b.30 e na b.65 (parte do período autuado), ambas do inciso I do art. 42 do RICMS/02, conforme a aplicação da legislação tributária vigente na época de ocorrência dos fatos geradores autuados, *ex vi* do art. 144 do CTN.

A norma em comento exige tão somente que o produto se enquadre no conceito de embalagem e que se trate de contribuinte inscrito, de modo que, os produtos abarcados no caso concreto cumprem respectivas exigências, exceto pelo produto “*Folha Desc Alu Mold Assadeira*”.

Portanto, tal discussão se encerra na obediência aos requisitos já expostos, aplicando-se a alíquota de 12%, prevista na subalíneas b.30 e b.65, do inciso I, do art. 42, do RICMS/02.

Já em relação às mercadorias “papel alumínio”, “folha alumínio” e “*Folha Desc Alu Mold Assadeira*”, é possível verificar que, dada sua natureza multifacetada – e não apenas para acondicionamento de alimentos, não há como classificá-los ou enquadrá-los como embalagem, de modo que, aplica-se a alíquota de 18%, conforme art. 42, inciso I, alínea “e”, do RICMS/02.

Especificamente no que diz respeito ao produto “*Folha Desc Alu Mold Assadeira*”, vê-se, através das provas acostadas aos autos, que sua serventia é dada para outra finalidade que não acondicionar, mas sim, a de assar alimentos.

Isto posto, em prejudicial de mérito, reconheço a decadência do direito de lançar do Fisco, para o período anterior a 18/12/13, e, no mérito, julgo parcialmente procedente o lançamento, apenas para se excluir as exigências fiscais relativas aos itens “Folha Desc. Alu Mold Band”, “Folha Desc Alu Aro Ret/Red”, “Folha Desc Alu Mold Bolo Inglês”, “Forma p/ Empadas” e “Folha Desc Alu Mold Tamanho”, no período autuado, considerando que tais itens se enquadram no conceito de “embalagem”, possibilitando a utilização da alíquota de 12%, que está prevista na subalínea “b.30” e na “b.65” (parte do período autuado) do inciso I do art. 42 do RICMS/02.

Sala das Sessões, 01 de outubro de 2019.

**Mariel Orsi Gameiro
Conselheira**