

Acórdão: 23.504/20/1ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.001174551-97
Impugnação: 40.010147167-21
Impugnante: Souza Cruz Ltda
IE: 702000747.20-57
Proc. S. Passivo: Gustavo Lian Haddad/Outro(s)
Origem: DF/Uberlândia

EMENTA

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

DIFERIMENTO – DESCARACTERIZAÇÃO – ENCERRAMENTO – SAÍDA POSTERIOR ISENTA OU NÃO TRIBUTADA. INFRAÇÃO NÃO CARACTERIZADA. Imputação fiscal de falta de recolhimento do ICMS em decorrência do encerramento parcial do diferimento do imposto na entrada de bem destinado ao ativo imobilizado e de matéria-prima, produto intermediário, embalagem e produto acabado, importados diretamente do exterior, relativo à proporção das operações ou prestações isentas/não tributadas, com base nos critérios estabelecidos no § 4º do art. 15 c/c § 2º do art. 14, ambos do RICMS/02. Entretanto, deve ser considerado, para fins de apuração do índice de saídas isentas/não tributadas, o valor da operação tributada acrescido do montante do IPI, donde resulta a conclusão de que, na hipótese dos autos, não ocorreram saídas isentas/não tributadas aptas a fundamentar o encerramento do diferimento. Assim, as exigências fiscais de ICMS e Multa de Revalidação, capitulada no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75, devem ser integralmente canceladas.

Decadência não reconhecida. Decisão unânime.

Lançamento improcedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a acusação fiscal de que a Autuada, no período de 01/04/13 a 31/12/13, deixou de recolher o ICMS diferido nas operações de importação do exterior de bens destinados a integrar o ativo imobilizado (de acordo com o item 41, alínea “b”, da Parte 1 do Anexo II do RICMS/02), em face de encerramento parcial do diferimento decorrente de saídas isentas ou não tributadas, nos termos do art. 12, inciso I c/c art. 15, inciso I, ambos do RICMS/02.

Nessa situação, o imposto diferido deveria ser recolhido na proporção das operações de saídas isentas ou não tributadas, de acordo com os critérios estabelecidos no § 4º do art. 15 c/c § 2º do art. 14, ambos do RICMS/02.

Exige-se ICMS acrescido de Multa de Revalidação com fulcro no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

O presente trabalho encontra-se instruído com o Auto de Início de Ação Fiscal-AIAF nº 10.000028218.40 (fls. 02/08); Auto de Infração-AI (fls. 09/18); Relatório Fiscal (fls. 19/23); Anexo 1 – Consulta SIARE dos dados atuais do Contribuinte (fls. 24/29); Anexo 2 – Notas Fiscais eletrônicas de saídas em transferências da Souza Cruz Ltda (fls. 30/32); Anexo 3 – Apuração do índice de saídas isentas/não tributadas (fls. 33/38); Anexo 4 – Consultas de Contribuintes nºs 256/2008 e 088/2013 (fls. 39/43); Anexo 5 – CD contendo diversos arquivos referentes a este Auto de Infração (fls. 44/45).

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 48/73, acompanhada dos documentos de fls. 74/218, requerendo o cancelamento integral do lançamento.

Posteriormente, complementa sua impugnação às fls. 221/224, acostando “Memorando Técnico” de fls. 225/235.

Da Manifestação Fiscal

O Fisco, em manifestação de fls. 237/259, refuta as alegações da Defesa, requerendo, portanto, a procedência do lançamento.

Do Parecer da Assessoria

A Assessoria do CCMG, em Parecer de fls. 265/284, opina, em preliminar, pela rejeição da nulidade arguida e pelo indeferimento da prova pericial. Quanto ao mérito, opina por não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário em relação ao período de abril a novembro de 2013 e pela improcedência do lançamento.

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 e acréscimos.

Registra-se que o processo em análise se refere a Auto de Infração de natureza complementar aos PTAs nºs 01.001173612-06 e 01.001174181-51, de mesma sujeição passiva e mesma matéria, porém relativos, respectivamente, aos efeitos tributários nos exercícios de 2014 a 2017, atinentes às importações de ativo imobilizado no ano de 2013, e relativos a importação de ativo imobilizado, matéria-prima, produto intermediário, material de embalagem e produto acabado no período de janeiro de 2014 a dezembro de 2017.

Da Preliminar

Da Nulidade do Auto de Infração

A Impugnante requer que seja declarado nulo o Auto de Infração, ao argumento de que há *“grave vício de fundamentação, pois em nenhum momento são comprovadas ou, ao menos, indicadas quais seriam as operações isentas ou não tributadas que teriam ensejado o encerramento do diferimento do ICMS devido na importação de bens para o ativo imobilizado”*.

Afirma que todos os CFOPs considerados pelo Fisco para apuração do índice de saídas isentas/não tributadas *“referem-se a operações efetivamente tributadas ou que são consideradas tributadas (ex: exportação de mercadorias) pela legislação do ICMS”*.

Declara que *“todas as saídas promovidas pela Impugnante estavam sujeitas à incidência do ICMS ou eram tratadas como tributáveis pela legislação”*.

Aduz que *“resta claro que a ausência de motivação da autuação simplesmente não permite que a Impugnante conheça os fatos que motivaram a acusação fiscal, ensejando a nulidade do lançamento fiscal”*.

Entretanto, razão não assiste à Impugnante, pois o Auto de Infração contém os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza das infrações. As infringências cometidas e as penalidades aplicadas encontram-se legalmente embasadas.

Todos os requisitos foram observados, formais e materiais, imprescindíveis para a atividade do lançamento, previstos nos arts. 85 a 94 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08.

Registra-se que a apuração do índice de saídas isentas/não tributadas realizada pelo Fisco se encontra perfeitamente demonstrada no Anexo 3 do Auto de Infração (fls. 34/38).

Induidoso que a Autuada compreendeu e se defendeu claramente da acusação fiscal, completa e irrestritamente, conforme se verifica 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.

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

Destaca-se que as razões apresentadas pela Defesa, de que as operações indicadas pelo Fisco não representam operações isentas/não tributadas que ensejariam o encerramento do diferimento do ICMS devido na importação de bens para o ativo imobilizado, confundem-se com o próprio mérito e assim serão analisadas.

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

Do Pedido de Prova Pericial

A Impugnante formula os quesitos de fls. 71/72, “*caso este Órgão Julgador considere necessária a realização de perícia para análise da matéria fática*”.

Segundo a doutrina “*em casos em que o julgamento do mérito da causa depende de conhecimentos técnicos de que o magistrado não dispõe, deverá ele recorrer ao auxílio de um especialista, o perito, que dispondo do conhecimento técnico necessário, transmitirá ao órgão jurisdicional seu parecer sobre o tema posto à sua apreciação*” (Alexandre Freitas Câmara; Lições de D. Processual Civil), ou seja, somente deverá haver perícia quando o exame do fato probando depender de conhecimentos técnicos ou especiais e essa prova tiver utilidade diante dos elementos disponíveis para exame.

Assim, a perícia, por se tratar de prova especial, só pode ser admitida quando a apuração do fato em litúgio não se puder fazer pelos meios ordinários de convencimento.

Entretanto, é verificado que os argumentos carreados aos autos pelo Fisco, bem como pela própria Impugnante em sua defesa, revelam-se suficientes para a elucidação da questão.

Ressalta-se que os quesitos trazidos pela Defesa abordam questões de mérito, cujas respostas já se encontram nos autos, não acrescentando qualquer informação ao processo que possa subsidiar o julgamento.

Ademais, a própria Impugnante afirma que “*trouxe aos autos documentação necessária e suficiente para a elucidação de suas razões de defesa*”.

Vale citar, a propósito, decisão proferida pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais abordando a questão:

EMENTA: AGRAVO DE INSTRUMENTO - REVISÃO DE CONTRATO - PROVA PERICIAL - DESNECESSIDADE - CERCEAMENTO DE DEFESA NÃO CARACTERIZADO. A PROVA PERICIAL SOMENTE SE APRESENTA NECESSÁRIA QUANDO A INFORMAÇÃO DEPENDER DO CONHECIMENTO DE ESPECIALISTA NA MATÉRIA. O INDEFERIMENTO DE PROVA PERICIAL, QUANDO CONSTATADA SUA DESNECESSIDADE, NÃO CONFIGURA CERCEAMENTO DE DEFESA. (PROCESSO NÚMERO 1.0024.14.076459-8/001, DES.^a APARECIDA GROSSI, TJMG DATA DO JULGAMENTO: 13/05/15 DATA DA PUBLICAÇÃO: 14/05/15)

Prescreve o art. 142, § 1º, inciso II, alínea “a” 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 esta a determinar, observado o seguinte:

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

II - será indeferido quando o procedimento for:

a) desnecessário para a elucidação da questão ou suprido por outras provas produzidas;

Desse modo, como os quesitos propostos não demandam especialista com conhecimentos técnicos específicos e as respostas aos questionamentos encontram-se no conjunto probatório constante dos autos, indefere-se o pedido de produção de prova pericial por ser desnecessária para a compreensão das irregularidades apuradas.

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre a acusação fiscal de que a Autuada, no período de 01/04/13 a 31/12/13, deixou de recolher o ICMS diferido nas operações de importação do exterior de bens destinados a integrar o ativo imobilizado (de acordo com o item 41, alínea “b”, da Parte 1 do Anexo II do RICMS/02), em face de encerramento parcial do diferimento decorrente de saídas isentas ou não tributadas, nos termos do art. 12, inciso I c/c art. 15, inciso I, ambos do RICMS/02.

Nessa situação, o imposto diferido deveria ser recolhido na proporção das operações de saídas isentas ou não tributadas, de acordo com os critérios estabelecidos no § 4º do art. 15 c/c § 2º do art. 14, ambos do RICMS/02.

Exige-se ICMS acrescido de Multa de Revalidação com fulcro no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

Inicialmente, a Impugnante pleiteia que seja considerado decaído o direito de lançar, relativamente aos fatos geradores ocorridos no período de abril a novembro de 2013, sendo aplicável o disposto no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional - CTN.

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

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

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

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

(...)

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

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

(...)

2. "NOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, QUANDO OCORRE O RECOLHIMENTO EM DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL, DEVE A AUTORIDADE FISCAL PROCEDER AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO (CTN, ART. 149), INICIANDO-SE O PRAZO DECADENCIAL DE CINCO ANOS NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO FEITO (ART. 173, I, DO CTN)." (RESP 973189/MG, REL. MIN. CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 04/09/2007, DJ 19/09/2007, P. 262). AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO. DECISÃO UNÂNIME

(GRIFOU-SE)

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

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

1. A PRIMEIRA SEÇÃO, POR OCASIÃO DO JULGAMENTO DO RESP 973.733/SC, SUBMETIDO AO RITO DO ART. 543-C DO CPC, FIRMOU O ENTENDIMENTO DE QUE A DECADÊNCIA PARA A CONSTITUIÇÃO DE TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO DEVE SER CONTADA NA FORMA DO ART. 173, I, DO CTN, PARA OS CASOS EM QUE A LEI NÃO PREVÊ O PAGAMENTO ANTECIPADO OU QUANDO, EXISTINDO TAL PREVISÃO LEGAL, O RECOLHIMENTO NÃO É REALIZADO.

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

3. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

2. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.

Cumpra registrar, ainda, que o lançamento fiscal em exame, refere-se ao ICMS incidente na importação de mercadoria que deixou de ser recolhido em razão da aplicação do instituto do diferimento.

Destaca-se que o ICMS/Importação tem como fato gerador operação específica, devendo seu recolhimento ocorrer no momento do desembaraço da mercadoria, ou seja, tem-se uma regra matriz de incidência que não se confunde com o fato gerador da circulação de mercadoria em operação interna ou interestadual, tanto que o respectivo recolhimento se dá por meio de guia distinta, antecipadamente (no momento do desembaraço), sem qualquer vinculação com o ICMS recolhido ao final do período de apuração.

O art. 15 do RICMS/02 disciplina que o recolhimento do ICMS/Importação, deverá realizar-se de forma separada, prevendo que o imposto diferido nestas operações será, em momento oportuno, recolhido por meio de documento de arrecadação distinto.

Assim, no presente caso, não se aplica a regra prevista no § 4º do art. 150 do CTN, eis que a irregularidade apontada diz respeito a falta de recolhimento de ICMS diferido nas operações de importação do exterior de bens destinados a integrar o ativo imobilizado, em face de encerramento parcial do diferimento, não havendo que se falar em homologação de ato que tem por propósito diminuir ou anular a obrigação tributária principal ou de ato inexistente.

Ausente a antecipação do pagamento a que se refere o art. 150 do CTN, o lançamento por homologação não se aperfeiçoa, dando lugar ao lançamento de ofício. Infere-se, então, que o direito do Fisco, *in casu*, está circunscrito à regra geral estabelecida pelo art. 173 do CTN.

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 tributário exigido, uma vez que a Autuada foi regularmente intimada da lavratura do Auto de Infração em 18/12/18.

Quanto à irregularidade apontada no Auto de Infração, cumpre relembrar que o Fisco exigiu o ICMS incidente na importação de bens para o ativo imobilizado, os quais não foram submetidos à tributação no desembaraço aduaneiro, haja vista a aplicação da regra do diferimento prevista no item 41, alínea “b”, do Anexo II do RICMS/02, conforme planilhas inseridas no arquivo intitulado “Apuração ICMS diferido a recolher CFOP 3551 - ano 2013”, constante da mídia eletrônica de fls. 45.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nessas planilhas (“Cálculo ICMS diferido” e “Cálculo parcelas por período”), há indicação, para cada item de nota fiscal, de valor total da importação (correspondente à somatória do valor total do produto, do frete, seguro, IPI, II, PIS, COFINS e despesas aduaneiras), Base de Cálculo do ICMS diferido na importação, valor do ICMS diferido e, ao final, o cálculo das parcelas de 1/48 (um inteiro e quarenta e oito avos) por período, cujos valores se encontram consolidados nos quadros de fls. 20/21.

O lançamento fiscal contempla a hipótese de encerramento parcial do diferimento, em face de ocorrência de saídas isentas ou não tributadas, nos termos do art. 12, inciso I, c/c art. 15, inciso I, ambos da Parte Geral do RICMS/02:

RICMS/02

Parte Geral

Art. 12. Encerra-se o diferimento quando:

I - a operação com a mercadoria recebida com o imposto diferido, ou com outra dela resultante, promovida pelo adquirente ou destinatário daquela, não estiver alcançada pelo diferimento, for isenta ou não for tributada;

(...)

Art. 15. O adquirente ou o destinatário da mercadoria deverão recolher o imposto diferido, inclusive o relativo ao serviço de transporte, em documento de arrecadação distinto, sem direito ao aproveitamento do valor correspondente como crédito do imposto, nas hipóteses de:

I - a mercadoria, adquirida ou recebida para comercialização ou emprego em processo de industrialização, ser objeto de operação posterior isenta ou não tributada pelo imposto, no mesmo estado ou após industrialização, ressalvado o disposto no § 2º deste artigo;

Nessa situação, o imposto deveria ser recolhido na proporção das operações de saída isentas ou não tributadas, de acordo com os critérios estabelecidos no § 4º do art. 15 c/c § 2º do art. 14, ambos da Parte Geral do RICMS/02:

RICMS/02

Parte Geral

Art. 14. Ressalvado o disposto no artigo seguinte, o adquirente ou o destinatário da mercadoria ou do serviço não se debitarão em separado pelo imposto diferido na operação ou prestação anteriores, sendo-lhes vedado abater o respectivo valor como crédito.

(...)

§ 2º O recolhimento do imposto diferido na entrada de bem destinado ao ativo imobilizado se faz pelo recolhimento do imposto incidente sobre as operações de saída das mercadorias ou sobre as prestações de serviços de transporte

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

interestadual e intermunicipal ou de comunicação realizadas nos 48 (quarenta e oito) meses a partir da entrada do bem no estabelecimento, ressalvado o disposto no § 3º.

(...)

Art. 15. O adquirente ou o destinatário da mercadoria deverão recolher o imposto diferido, inclusive o relativo ao serviço de transporte, em documento de arrecadação distinto, sem direito ao aproveitamento do valor correspondente como crédito do imposto, nas hipóteses de:

(...)

§ 4º O imposto diferido na entrada de mercadoria destinada ao ativo imobilizado será recolhido, na forma prevista neste artigo, **na proporção das operações ou prestações isentas, não tributadas ou com base de cálculo reduzida em relação ao total das operações** ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação realizadas em cada um dos 48 (quarenta e oito) períodos de apuração de que trata o § 2º do art. 14.

(destacou-se)

A apuração do índice das saídas isentas/não tributadas encontra-se demonstrada no Anexo 3 do Auto de Infração (fls. 34/38).

De acordo com as notas explicativas constantes do referido Anexo 3, para apuração do índice de saídas isentas/não tributadas, o Fisco utilizou a seguinte sistemática.

Inicialmente, apurou o índice de participação das saídas tributadas, correspondente ao somatório dos valores de “Saídas Tributadas e de Exportação” dividido pelo “Total das Saídas e Prestações”.

Os valores de “Saídas Tributadas e de Exportação” correspondem aos valores de Base de cálculo sobre a qual incidiu o imposto acrescidos das saídas ou prestações que tiverem destinado mercadorias ou serviços ao exterior.

Já o valor “Total das Saídas e Prestações” equivale ao valor total das operações e prestações de saídas escrituradas pela Contribuinte no período.

Considerando que a proporcionalidade entre saídas tributadas e não tributadas deve levar em consideração a atividade-fim do estabelecimento, ou seja, as operações com produtos resultantes da utilização dos bens do ativo, o Fisco analisou apenas os valores das operações relativas aos CFOPs 5.155, 5.408, 6.151, 6.408 e 7.101, uma vez que as mercadorias produzidas pela Autuada são exportadas ou são transferidas para suas filiais.

Tais valores foram extraídos dos relatórios denominados “Distribuição de Frequência por CFOP – C190”, também constante da mídia eletrônica de fls. 45.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Importa reproduzir os seguintes esclarecimentos do Fisco a respeito da forma de apuração do índice das saídas tributadas:

Nota 6 – As transferências internas (CFOP 5.408) ocorrem sem o destaque do ICMS (diferimento), em conformidade com o art. 4º do Regime Especial PTA 45.000003997.10. Trata-se do instituto do diferimento pois, nos termos do art. 7º do RICMS, ocorre o diferimento quando tanto o lançamento, quanto o pagamento do imposto for postergado para a etapa subsequente, uma vez que são as filiais denominadas Depósito de Vendas que efetuam as vendas e que destacam o ICMS.

Nota 7 – Portanto, para o cálculo do índice de participação considerou-se estas saídas como tributadas, pois são consideradas tributadas as operações alcançadas pelo diferimento.

Nota 8 – As transferências interestaduais são tributadas pelo ICMS, adotando-se a base de cálculo prevista na Lei Complementar nº 87/1996.

Nota 9 – Nas saídas em transferência interna e em transferência interestadual, CFOP 5.408 e 6.408 (Transferência interna e interestadual de produção do estabelecimento em operação com produto sujeito ao regime de substituição tributária), o valor do IPI não compõe a base de cálculo do ICMS, mas compõe o valor total da nota fiscal, conforme Notas Fiscais eletrônicas constantes do Anexo 2.

Nota 10 – No cálculo do índice de participação das saídas tributadas/coeficiente de creditamento, para os CFOP 5.155, 5.408 e 6.408, o valor total das saídas corresponde ao somatório do valor total das Notas Fiscais, incluindo o IPI, que no registro C190 do SPED Fiscal é o valor da operação. Para apurar o valor mensalmente utilizou-se o valor da operação constante do relatório denominado “Distribuição de Frequência por CFOP – C190” dos meses de 01/2013 a 12/2013. Este relatório está no CD em anexo.

Nota 11 – Considerou-se como saídas tributadas, no cálculo do coeficiente de creditamento, para o CFOP 5.408 (Transferência interna de produção do estabelecimento em operação com produto sujeito ao regime de substituição tributária), o valor total dos produtos constante das Notas Fiscais, pois este seria o valor da base de cálculo do ICMS, caso não houvesse o diferimento para a etapa posterior.

Nota 12 – O valor das saídas tributadas (Base de Cálculo) dos CFOP's 5.155 e 5.408 foi apurado mediante a diferença entre o valor da operação e o

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

valor do IPI, constante do relatório denominado “Distribuição de Frequência por CFOP – C190” dos meses de 01/2013 a 12/2013. Este relatório está no CD em anexo.

De posse do índice de saídas tributadas, o Fisco apurou o índice de saídas isentas e não tributadas pela proporção inversa, de acordo com o quadro de fls. 36/38 que é composto pelas seguintes rubricas:

Cálculo do Índice de Saídas não tributadas					
Período de Apuração	CFOP	Saídas Tributadas/Base de cálculo	Saídas Totais/Valor Contábil	Percentual de Saídas Tributadas	Percentual de Saídas não Tributadas
A	B	C	D	$E = C/D$	$F = 1 - E$

Nota-se, então, que o imposto devido em razão do encerramento parcial do diferimento foi apurado pelo Fisco na proporção **inversa** do crédito do imposto gerado na aquisição de bem destinado ao ativo, cujo aproveitamento obedece a regra de 1/48 (um inteiro e quarenta e oito avos), observada a totalidade das saídas tributadas e das operações assim equiparadas por força do art. 66, § 3º, do RICMS/02.

Em sua peça de defesa, a Impugnante relata que, como explicitado pelo próprio Fisco no Anexo 3 do Auto de Infração, os produtos de sua fabricação (cigarro e fumo desfiado) são transferidos para estabelecimentos (Centros de Distribuições) da Souza Cruz, localizados dentro e fora do estado de Minas Gerais para posterior comercialização (CFOP's 5.155, 5.408, 6.151 e 6.408), ou são exportados (CFOP 7.101), conforme operações exemplificadas pelas notas fiscais anexadas às fls. 202/218 (Doc. 03 da impugnação).

Comenta que as transferências realizadas para os Centros de Distribuição situados em Minas Gerais sofrem incidência do ICMS, contudo, estão abarcadas pelo diferimento do imposto, concedido por Regime Especial (PTA nº 45.000003997.10 – art. 4º), devendo ser consideradas operações tributadas, uma vez que, na etapa seguinte, há incidência do ICMS.

E, ainda, que as transferências efetuadas para outros estados são efetivadas com o destaque do ICMS, portanto, é inquestionável que tais operações são tributadas.

Reproduz as Notas 7 e 8 apresentadas pelo Fisco às fls. 35 dos autos, para demonstrar que o próprio Fisco considerou tais operações como tributadas pelo ICMS.

Ressalta que o ICMS devido nas saídas internas do estabelecimento da Autuada “*acaba sendo recolhido nas operações subsequentes, inclusive sobre o IPI*”, uma vez que “*o IPI destacado nas operações de transferência é reconhecido como custo dos Centros de Distribuição e, portanto, compõe o valor de venda subsequente aos clientes*”.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por fim, há as operações de exportação que foram, da mesma forma, consideradas tributadas pelo próprio Fisco.

Conclui, então, que restou devidamente comprovado que não houve qualquer realização de operações isentas ou não tributadas pela Contribuinte para ensejar a interrupção do diferimento.

Noutra vertente, a Impugnante alega, também, que houve grave equívoco cometido pelo Fisco na apuração do presente crédito tributário.

Discorre sobre o cálculo, realizado pelo Fisco, do índice de saídas isentas e não tributadas, reproduzindo parte das planilhas que compõem o Auto de Infração, para concluir, ao final, que o Fisco não apurou um percentual de saídas não tributadas, mas sim o percentual correspondente ao valor do IPI incidente nas saídas tributáveis em relação ao valor das saídas totais.

Reforça essa conclusão, demonstrando às fls. 64 que o índice apurado pela divisão do montante de IPI incidente nas operações tributadas pelo valor total de saídas é exatamente o mesmo índice apurado pelo Fisco.

Frisa, então, que o Fisco calculou tão somente a proporção da parcela de IPI incidente sobre as saídas totais, como se tal fato representasse uma saída não tributada ou isenta. Destaca que inexistente base legal para esse procedimento.

Afirma que o objetivo do legislador ao determinar a apuração do índice de saídas não tributadas/isentas “*não foi identificar a parcela do IPI incidente sobre as operações tributadas, mas sim identificar eventual parcela do ativo imobilizado ou dos insumos que resultou em saídas da produção não tributadas pelo ICMS*”.

Traz a seguinte explicação para essa afirmativa:

Isso porque no caso de operações não tributadas, isentas ou com redução de base de cálculo, o ICMS que teve o pagamento postergado em razão do diferimento não será recolhido na operação subsequente. Nesse contexto, para que contribuinte recolha somente o valor devido a título de ICMS diferido é preciso identificar a parcela das operações que não ensejaram o recolhimento do ICMS (operações não tributadas ou isentas) ou ensejaram o recolhimento a menor (operações com redução de base de cálculo) e compará-la com o montante de saídas totais.

Frisa, portanto, que “*é irrelevante verificar se houve ou não a tributação pelo IPI nas operações e quanto ela representa, pois é a parcela de saídas não tributadas pelo ICMS que se busca apurar*”.

Entende que o Fisco tinha duas alternativas válidas para apurar o índice de saídas não tributadas:

- considerar o IPI nas saídas não tributadas e nas saídas totais ou;
- excluir tal tributo de ambas apurações.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Desse modo, assevera que o Fisco concluiria que o índice de saídas isentas/não tributadas seria zero, pois, como já registrado anteriormente, tais operações não ocorreram.

Para evidenciar tal fato, a Impugnante apresenta os quadros de fls. 66, nos quais ilustra o cálculo para apuração do índice incluindo o IPI nas duas colunas (Saídas tributadas e Saídas totais) e excluindo-o das duas colunas, demonstrando que, nas duas situações, não há percentual de saídas não tributadas.

Informa que esse entendimento já foi referendado por este Conselho, ao analisar caso similar, que tratava de apuração de crédito de ICMS sobre bens do ativo imobilizado, cuja decisão, consubstanciada no Acórdão nº 19.040/10/2ª, foi no sentido de determinar a supressão da parcela relativa ao IPI do total das saídas.

Destaca que, nessa decisão, a interpretação dada pelo Fisco à Consulta de Contribuinte nº 256/2008, que também foi anexada ao presente processo pelo Fisco, em conjunto com a Consulta de Contribuinte nº 088/2013, no intuito de legitimar o procedimento de exclusão do IPI das saídas tributadas, foi analisada e afastada pelos Conselheiros, pois não há fundamento legal que autorize tal exclusão.

Salienta ainda que a legislação mineira, ao regulamentar o procedimento de apuração dos créditos a serem registrados no CIAP, em nenhum momento determina a exclusão do IPI do valor das operações tributadas, conforme se verifica no quadro constante no inciso V do art. 206 do Anexo V do RICMS/02.

A fim de reforçar seu posicionamento, a Impugnante trouxe aos autos um Memorando Técnico (fls. 226/235), elaborado pela EY Assessoria Empresarial Ltda, que confirma que a Autuada não realizou operações de saídas isentas ou não tributadas, pontuando, ao final, que *“a diferença apontada pelo fisco entre operações tributadas e não tributadas refere-se ao IPP”*.

Em contrarrazão aos argumentos apresentados pela Defesa, o Fisco reforça seu posicionamento de que *“considerou-se como saídas tributadas o valor da base de cálculo das operações e como o IPI não compõe a base de cálculo do ICMS nas operações de saídas em transferência, ele não pode ser incluído nas saídas tributadas, pois constitui-se em uma rubrica não tributada”*.

Entende, também, que *“o IPI deve ser incluído no valor total das saídas, uma vez que se encontra indicado no valor total da nota fiscal”*.

Acrescenta que *“não há que se falar em exclusão do IPI da base de cálculo, conforme sustentou a impugnante, ele simplesmente não faz parte da base de cálculo do ICMS nas saídas em transferência da Impugnante, ou seja, o cálculo utilizado apenas espelhou a realidade das operações da autuada”*.

O Fisco ressalta que é esse o entendimento que prevalece no âmbito na Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais (SEF/MG), manifestado nas Consultas de Contribuinte nºs 256/08, de 07/11/08, e 088/13, de 26/04/13, anexadas às fls. 40/43 dos autos (Anexo 4 do Auto de Infração), bem como na Consulta Interna nº 162/09, de 14/10/09, respondidas pela Diretoria de Orientação e Legislação Tributária da Superintendência de Tributação (DOT/DOLT/SUTRI/SEF).

Salienta que “a Superintendência de Tributação é o órgão administrativo desta Secretaria de Estado de Fazenda responsável por interpretar a legislação tributária mineira, conforme se depreende do art. 40 do RPTA/08”.

Afirma que, em todas as respostas dadas a essas consultas, “o entendimento é de que o IPI, quando não compõe a base de cálculo do ICMS, mas que se encontra indicado no valor total da Nota Fiscal deverá ser considerado no total das saídas para fins de apuração do índice de saídas tributadas”.

Destaca, ao final, que “o próprio Conselho de Contribuintes, também ratificou este entendimento no Acórdão 21.642/14/1ª, ao citar a Consulta de Contribuintes 256/2008 e ao afirmar que no denominador deverão ser computadas as parcelas que não sofrem tributação, mas que são consignadas no valor total da nota fiscal (caso IPI e ISSQN)”.

Nota-se, então, que a controvérsia dos autos gira em torno do critério utilizado para obtenção do índice de saídas isentas/não tributadas, com vistas a apurar o encerramento do diferimento de ICMS, pois, para a Impugnante, o legislador não prevê a exclusão do IPI do valor das operações tributadas, como faz crer o Fisco.

O primeiro ponto a ser analisado é o fato de o Fisco exigir o recolhimento do imposto em razão do encerramento parcial do diferimento aplicado à importação, nos termos do art. 15, § 4º, do RICMS/02, em que o recolhimento se daria na proporção das operações ou prestações **isentas, não tributadas** ou, conforme o caso, com base de cálculo reduzida.

Compulsando os autos, observa-se que assiste razão à Impugnante, quando afirma que a totalidade das operações realizadas pela Autuada – especialmente as consideradas pelo Fisco para apuração, inicialmente, do índice de saídas tributadas (CFOPs 5.155, 5.408, 6.151, 6.408 e 7.101) - envolvem somente operações tributadas, o que, por si só, afastaria a hipótese de encerramento parcial do diferimento.

Com efeito, cumpre salientar que a não inclusão do IPI na base de cálculo do ICMS, na hipótese de que trata o art. 155, § 2º, inciso XI, configura clara situação de *diferimento*, eis que referido valor será objeto de posterior tributação, enquanto elemento integrante do custo da mercadoria, em etapa(s) posterior(es) de sua circulação. Em assim sendo, do mesmo modo que as demais hipóteses de diferimento do ICMS **não** são consideradas operações isentas ou não tributadas, tal parcela haverá de receber o mesmo tratamento, vale dizer, deve ser tratada como parcela **tributada**, para todos os fins da legislação do ICMS.

Registra-se que a ideia do instituto do diferimento é que o imposto não recolhido seja pago em momento posterior, quando da saída da mercadoria ao final do processo de industrialização, para tanto exige-se que essa operação posterior seja tributada.

Caso não haja tributação na saída, por inexistir pagamento, tem-se o encerramento do instituto e a necessidade de recolhimento do imposto por meio de documento de arrecadação distinto.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Destarte, descabe cogitar do encerramento do diferimento em relação ao montante do IPI.

A confirmar esta lógica, cite-se também a própria legislação atinente ao aproveitamento (e, por extensão, ao estorno) de créditos em matéria de ICMS.

De fato, para os casos de operação isenta, não tributada ou com redução de base de cálculo (sem direito a manutenção do crédito), não há dúvida quanto à interpretação da regra trazida pelo já citado art. 66, § 3º, da Parte Geral e art. 206 do Anexo V (que traz a fórmula para o cálculo do coeficiente de creditamento do imposto, em relação à aquisição de ativo imobilizado), ambos do RICMS/02:

RICMS/02

Parte Geral

Art. 66. Observadas as demais disposições deste Título, será abatido, sob a forma de crédito, do imposto incidente nas operações ou nas prestações realizadas no período, desde que a elas vinculado, o valor do ICMS correspondente:

(...)

§ 3º O abatimento, sob a forma de crédito, do imposto incidente nas operações relativas à entrada de bem destinado ao ativo imobilizado do estabelecimento será realizado nos seguintes termos:

I - a apropriação será feita à razão de 1/48 (um quarenta e oito avos) por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada do bem no estabelecimento, independentemente do início de sua utilização na atividade operacional do contribuinte;

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

III - para aplicação do disposto nos incisos I e II, o montante do crédito a ser apropriado será obtido multiplicando-se o valor total do respectivo crédito pelo fator igual a 1/48 (um quarenta e oito avos) da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período, observado o seguinte:

a) equiparam-se às tributadas, para fins deste inciso, as saídas e prestações com destino ao exterior, as saídas de papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos e as saídas isentas ou com base de cálculo reduzida em que haja previsão de manutenção integral do crédito;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

b) o valor das operações ou das prestações tributadas corresponderá à diferença entre o valor das operações ou das prestações totais e o valor das isentas, das não tributadas e das com base de cálculo reduzida, em que não haja previsão de manutenção integral do crédito, tomando-se nas reduções de base de cálculo somente o valor relativo à redução;

(...)

Anexo V

Art. 206. No CIAP, modelo C, o controle dos créditos de ICMS dos bens do ativo imobilizado será efetuado englobadamente, devendo a sua escrituração ser feita nas linhas, nos quadros e nas colunas próprias, da seguinte forma:

(...)

COLUNAS	ESCRITURAÇÃO
Tributadas e Exportação (1)	O valor das operações e prestações tributadas e de exportação escrituradas no mês.
Total das Saídas (2)	O valor total das operações e prestações de saídas escrituradas pelo contribuinte no mês.
Coefficiente de Creditamento (3 = 1: 2)	O índice de participação das saídas e prestações tributadas e de exportação no total das saídas e prestações escrituradas no mês, encontrado mediante a divisão do valor das saídas e prestações tributadas e de exportação pelo valor total das saídas e prestações, considerando-se, no mínimo, 4 (quatro) casas decimais.
Saldo Acumulado (Base do Crédito a ser Apropriado) (4)	O valor base do crédito a ser apropriado mensalmente, transcrito da coluna com o mesmo nome, do Quadro Demonstrativo da Base do Crédito a ser Apropriado.
Fração Mensal (5)	O quociente de 1/48 (um quarenta e oito avos).
Crédito a ser Apropriado (6 = 3 x 4 x 5)	O valor do crédito a ser apropriado, encontrado mediante a multiplicação do coeficiente de creditamento, pelo saldo acumulado e pela fração mensal, cujo resultado deve ser escriturado na forma prevista neste Regulamento.

O legislador, ao elaborar a norma, utilizou-se da expressão “valor da operação”, expressão que não se confunde com “valor da base de cálculo”, e assim o fez em razão da lógica que permeia o regime da não cumulatividade do ICMS.

No caso dos bens do ativo importados, o raciocínio é o mesmo, o imposto recolhido é apropriado na proporção de 1/48 (um inteiro e quarenta e oito avos), conforme previsão da Lei Complementar nº 87/96, observadas a relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período.

A controvérsia, neste caso, usualmente envolve as parcelas que ensejam direito ao crédito do imposto ou a exigência de eventual estorno deste.

Como as saídas isentas, não tributadas e com redução de base de cálculo implicam, regra geral, em estorno de crédito, nos termos do art. 206 do Anexo V do RICMS/02, elas devem integrar o denominador (item 2 – “total das saídas - valor total das operações e prestações de saídas escrituradas pelo contribuinte no mês”) e devem

ser excluídas do numerador (item 1 - “tributadas e exportação - o valor das operações e prestações tributadas e de exportação escrituradas no mês”) para fins de apuração do coeficiente de creditamento.

Ressalta-se que algumas parcelas, mesmo não tributadas, permitem a manutenção do crédito, que é o caso das operações de exportação, das isenções e redução de base de cálculo para as quais há previsão legal para manutenção integral do crédito.

Nessas hipóteses, o total dessas operações também constaria do numerador da fórmula do coeficiente de aproveitamento.

Da mesma forma, o IPI também é um exemplo dessa parcela, pois, ainda que não componha a base de incidência do ICMS na saída posterior da mercadoria, é valor que **não** dá ensejo a estorno de crédito, não descaracterizando a aplicação, ao caso concreto, do instituto do diferimento.

Embora o IPI componha o preço da mercadoria, mas não componha a base de cálculo do ICMS, não há na legislação em vigor qualquer exigência de estorno de crédito proporcional nesses casos.

Conforme ressaltado pela Impugnante, o CCMG já se manifestou sobre o tema, segundo excertos do Acórdão nº 19.040/10/2ª:

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO DO ICMS – BEM PARA O ATIVO PERMANENTE - PROPORCIONALIDADE. IMPUTAÇÃO FISCAL DE RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS, TENDO EM VISTA O APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS DO IMPOSTO RELATIVOS À AQUISIÇÕES DE BENS PARA INTEGRAR O ATIVO PERMANENTE, SEM A OBSERVÂNCIA DA PROPORCIONALIDADE PREVISTA NO ART. 66, § 3º DA PARTE GERAL DO RICMS/02. EXIGÊNCIAS DE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO E MULTA ISOLADA, CAPITULADAS NA LEI N.º 6.763/75, RESPECTIVAMENTE, NOS ARTS. 56, INCISO II E 55, INCISO XXVI. LANÇAMENTO REFORMULADO PELO FISCO CONSIDERANDO OS ARGUMENTOS APRESENTADOS PELA DEFESA. ENTRETANTO, CABE, TAMBÉM, DECOTAR DO VALOR CONTÁBIL AS OPERAÇÕES QUE NÃO ESTEJAM VINCULADAS À COMERCIALIZAÇÃO DAS MERCADORIAS OBJETO DA ATIVIDADE FIM DA IMPUGNANTE, ALÉM DAQUELAS JÁ PROMOVIDAS PELO FISCO, BEM COMO A PARCELA DO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI. LANÇAMENTO PROCEDENTE EM PARTE. DECISÃO UNÂNIME.

(...)

SEGUINDO A MESMA LINHA DE ARGUMENTAÇÃO, E DE MODO DIVERSO DA POSIÇÃO LANÇADA NAS CONSULTAS, A PARCELA RELATIVA AO IPI NÃO PODE SER MANTIDA NA APURAÇÃO DO COEFICIENTE, DE MODO A REDUZIR O ÍNDICE DE APROVEITAMENTO DE CRÉDITO.

CABE RESSALTAR, AINDA, QUE O IPI É UM TRIBUTO INDIRETO, COBRADO NA MODALIDADE "POR FORA", DIFERENTEMENTE DO

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ICMS QUE É CALCULADO "POR DENTRO", ESTANDO INCLUSO NO VALOR DA MERCADORIA.

NO CASO DO IPI, APURA-SE PRIMEIRO O VALOR DA MERCADORIA E COBRA-SE DO DESTINATÁRIO O VALOR DO IMPOSTO, DIRETAMENTE NA NOTA FISCAL.

IMPORTANTE LEMBRAR QUE, AO ELABORAR A DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO - DRE, PARA FINS DE APURAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA, DAS RECEITAS TOTAIS SÃO DEDUZIDAS AS PARCELAS DE ICMS E IPI, DE FORMA A SE OBTER EXATAMENTE O VALOR DA MERCADORIA OU PRODUTO COMERCIALIZADO.

SE NÃO BASTASSE, A REGRA APONTADA NAS CONSULTAS CONTRARIA A APURAÇÃO DO ICMS NAS INDÚSTRIAS, RELATIVAMENTE ÀS SUAS SAÍDAS OPERACIONAIS. COMO SE SABE, NÃO SE FAZ QUALQUER ESTÓRNO DE CRÉDITO NAS SAÍDAS DE MERCADORIAS INDUSTRIALIZADAS QUANDO A DIFERENÇA ENTRE A BASE DE CÁLCULO E O VALOR CONTÁBIL SE REFERE EXCLUSIVAMENTE À PARCELA DO IMPOSTO FEDERAL.

NESTA SITUAÇÃO, O QUE SE PROCURA É VERIFICAR SE A PARCELA DA MERCADORIA COMERCIALIZADA É INTEGRALMENTE TRIBUTADA PELO ICMS, INDEPENDENTEMENTE DA INCIDÊNCIA DO IMPOSTO ESTADUAL SOBRE A PARCELA DO IMPOSTO FEDERAL.

COM CERTEZA, RAZÃO NÃO HÁ PARA QUE SE DETERMINE DOIS MODOS DIFERENTES DE APURAÇÃO ENVOLVENDO UMA MESMA RUBRICA (IPI).

ASSIM, NO PRESENTE CASO, É NECESSÁRIO DEDUZIR DA "COLUNA A" DE FL. 470 (TOTAL DE SAÍDAS) O VALOR DA "COLUNA 8" (IPI), OU, PRODUZINDO O MESMO RESULTADO, AGREGAR AO VALOR DA "COLUNA B" (SAÍDAS TRIBUTADAS), O VALOR DO IPI (COLUNA 8), BEM COMO AS OUTRAS OPERAÇÕES APONTADAS NO QUADRO ANTERIOR.

Destaca-se, ainda, as recentes decisões deste Órgão julgador, consubstanciadas nos Acórdãos n^{os} 23.282/19/1^a, 23.283/19/1^a e 23.284/19/1^a, no sentido de que o valor do IPI deve ser considerado tanto no denominador, quanto no numerador, para apuração do coeficiente de creditamento.

Importa reiterar, portanto, que da mesma forma que o Fisco considerou como tributadas as operações de saída da Contribuinte abarcadas pelo diferimento (concedido por Regime Especial), por entender que haverá incidência do ICMS na etapa seguinte, as parcelas de IPI também devem ser consideradas "tributadas", pois, ainda que não componham a base de cálculo do ICMS nesta etapa da cadeia de circulação da mercadoria, tais parcelas irão compor o custo do produto, havendo, portanto, a incidência do imposto sobre ela em etapa posterior.

Diante disso, não obstante o posicionamento da Superintendência de Tributação externado nas Consultas de Contribuintes trazidas pelo Fisco, entende-se que não assiste razão ao Fisco, ao desconsiderar o valor referente ao IPI do montante

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

das saídas tributadas, para fins de apuração do coeficiente de creditamento, previsto no art. 206 do Anexo V do RICMS/02, e, conseqüentemente, do índice de saídas isentas/não tributadas.

Dessa forma, considerando que o valor apurado pelo Fisco relativo às saídas isentas/não tributadas corresponde, exatamente, ao IPI destacado nas operações de saída objeto de autuação, opina-se pela exclusão das exigências fiscais, uma vez que, conforme demonstrado pela Impugnante, ao incluir o IPI tanto no numerador quanto no denominador, para o cálculo do coeficiente de creditamento, não se detecta qualquer percentual de saídas não tributadas.

Tendo em vista o entendimento de que devem ser excluídas as exigências fiscais, descabe tecer maiores detalhes a respeito da argumentação da Impugnante relativa à exigência de juros sobre multa de ofício.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. Ainda, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. Quanto à prejudicial de mérito, à unanimidade, em não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário. No mérito, à unanimidade, em julgar improcedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. A Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri apresentará voto em separado, nos termos do art. 54 do Regimento Interno do CCMG. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Ana Carolina Saba Utimati e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Maria Teresa Lima Lana Esteves. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri (Revisora), Marcelo Nogueira de Moraes e Alexandre Périssé de Abreu.

Sala das Sessões, 13 de fevereiro de 2020.

Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior
Presidente / Relator

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.504/20/1ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.001174551-97
Impugnação: 40.010147167-21
Impugnante: Souza Cruz Ltda
IE: 702000747.20-57
Proc. S. Passivo: Gustavo Lian Haddad/Outro(s)
Origem: DF/Uberlândia

Voto proferido pela Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, nos termos do art. 54 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.

Em que pese concordar com a conclusão do acórdão no que se refere a não caracterização da decadência no caso concreto, as razões de decidir desta Conselheira e do Conselheiro Marcelo Nogueira de Moraes são distintas.

Não se discute que o ICMS é, em sua essência, um lançamento por homologação nos exatos termos do art. 150 do CTN que assim dispõe:

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.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 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.

Após exaustivo debate, a jurisprudência se posicionou no sentido de que para aqueles tributos classificados na modalidade de lançamento por homologação o prazo decadencial aplicável é o do art. 150, § 4º do CTN, salvo nas hipóteses em que o contribuinte tenha agido com dolo, fraude ou simulação, ou se restar comprovado que não ocorreu a antecipação de pagamento. 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.

Assim, em decisão vinculante - Resp nº 973.733/SC, o Superior Tribunal de Justiça firmou entendimento de que a homologação do art. 150, § 4º do CTN refere-se ao pagamento antecipado realizado pelo contribuinte. Nas palavras do Ministro Luiz Fux:

"ASSIM É QUE 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".

O julgado recebeu a seguinte ementa:

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 QUINQUÊNAL 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)

A doutrina se manifestava neste mesmo sentido, valendo citar o posicionamento da Doutora Christiane Mendonça, no artigo intitulado "Decadência e Prescrição em Matéria Tributária", publicado livro Curso de Especialização em Direito Tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho, editora Forense:

Nos lançamentos por homologação - o prazo de cinco anos é contado da data da ocorrência do fato gerador, art. 150, §4º. Ocorre que quando o contribuinte não cumpre o seu dever de produzir a norma individual e concreta e de pagar tributo, compete à autoridade administrativa, segundo art. 149, IV do CTN efetuar o

lançamento de ofício. Dessa forma, consideramos apressada a afirmação genérica que sempre que for lançamento por homologação o prazo será contado a partir da ocorrência do fato gerador, pois não é sempre, dependerá se houve ou não pagamento antecipado. Caso não haja o pagamento antecipado, não há o que se homologar e, portanto, caberá ao Fisco promover o lançamento de ofício, submetendo-se ao prazo do art. 173, I do CTN. Nesse sentido, explica Sacha Calmon Navarro Coelho: "A solução do dia primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado aplica-se ainda aos impostos sujeitos a homologação do pagamento na hipótese de não ter ocorrido pagamento antecipado... Se tal não houve, não há o que se homologar."

Também a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é firme no mesmo sentido de que na hipótese de ausência de pagamento de tributo sujeito a lançamento por homologação, o prazo decadencial para constituição do crédito tributário segue a regra do art. 173, I do CTN, contando-se os cinco a anos a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em o lançamento poderia ter sido efetuado.

Ocorre que, embora não haja mais dúvidas de que para se considerar como termo inicial da decadência a data da ocorrência do fato gerador se faz necessário verificar acerca da ocorrência de antecipação do pagamento do tributo, permanece sob debate qual seria a abrangência do termo 'pagamento' adotado por aquele Tribunal Superior. Em outras palavras, quais pagamentos realizados pelo contribuinte devem ser considerados para fins de aplicação do art. 150, § 4º do CTN?

No caso do ICMS, o próprio Superior Tribunal de Justiça, aplicando sua jurisprudência pacífica concluiu que pelo princípio da não cumulatividade a verificação acerca da ocorrência de pagamento deve se dar ao final do período de apuração considerando-se os créditos escriturados. Cito entendimento da Primeira Seção do STJ no AgRg nos EREsp nº 1.199.262/MG. Nos termos do voto do Ministro Relator:

"COMO EFEITO, NÃO IMPORTA, PARA EFEITOS DA CONTAGEM DA DECADÊNCIA, PERQUIRIR AS CIRCUNSTÂNCIAS APRESENTADAS PELO CONTRIBUINTE PARA JUSTIFICAR O PAGAMENTO A MENOR. 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.

NA ESPÉCIE, CONFORME ASSENTADO PELA DECISÃO AGRAVADA, O ACÓRDÃO QUE JULGOU O RECURSO ESPECIAL FOI CLARO AO

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

CONSIGNAR QUE, NO CASO DOS AUTOS, HOUVE PAGAMENTO A MENOR DE DÉBITO TRIBUTÁRIO EM DECORRÊNCIA DE CREDITAMENTO INDEVIDO. DESSA FORMA, DEVE-SE OBSERVAR O DISPOSTO NO ART. 150, § 4º, DO CTN."

Ora, a autuada é contribuinte regular do ICMS, e nesta condição poderíamos vislumbrar a aplicação do entendimento consolidado do Tribunal Superior.

Entretanto, estamos diante de ICMS incidente na importação de mercadoria que deixou de ser recolhido em razão da aplicação do instituto do diferimento. Em primeiro lugar, destaca-se que o ICMS-Importação tem como fato gerador operação específica devendo seu recolhimento ocorrer no momento do desembarço da mercadoria, ou seja, temos uma regra matriz de incidência que não se confunde com o fato gerador da circulação de mercadoria em operação interna ou interestadual, tanto que o respectivo recolhimento se dá por meio de guia distinta, antecipadamente (no momento do desembarço), sem qualquer vinculação com o ICMS recolhido ao final do período de apuração.

O próprio art. 15 da Parte Geral do RICMS/02 reforça a ideia do recolhimento/pagamento do ICMS-Importação se dar de forma apartada, prevendo que o imposto diferido nestas operações será, em momento oportuno, recolhido por meio de documento de arrecadação distinto.

Por fim, e exatamente por ter sido aplicado ao caso o instituto do diferimento, onde não houve pagamento do imposto – conduta que seria homologada – deve-se afastar a aplicação do art. 150, § 4º do CTN.

É como voto.

Sala das Sessões, 13 de fevereiro de 2020.

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri
Conselheira