

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.624/12/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000173013-33
Impugnação: 40.010131584-65
Impugnante: Companhia Tecidos Santanense
IE: 338058777.00-70
Proc. S. Passivo: João Dácio de Souza Pereira Rolim/Outro(s)
Origem: DF/Divinópolis

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - TRANSFERÊNCIA DE CRÉDITO DE ICMS – UTILIZAÇÃO IRREGULAR - CRÉDITO PRESUMIDO. Constatada a transferência irregular de créditos de ICMS com fulcro nas disposições do Anexo VIII do RICMS/02 e Resolução nº 3.535/04, uma vez que os sucessivos saldos credores não resultam da exportação de mercadorias, mas sim em decorrência da utilização de crédito presumido de ICMS, previsto no inciso VII do art. 75 da Parte Geral 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. 55, inciso XXV da mencionada lei. Lançamento procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

Da Autuação

Trata a autuação de utilização e transferência indevida de créditos para terceiros, em decorrência da apropriação de crédito presumido previsto no inciso VII do art. 75 da Parte Geral do RICMS/02.

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXV, ambos da Lei nº 6.763/75.

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 282/317 e requer, ao final, a sua procedência, com o consequente cancelamento das exigências fiscais constantes no Auto de Infração.

Da Manifestação Fiscal

O Fisco, em manifestação de fls. 376/384, refuta as alegações da defesa e requer a procedência do lançamento.

Do Parecer da Assessoria

A Assessoria do CC/MG, às fls. 388/399, apresenta parecer de mérito, opinando pela procedência parcial do lançamento para excluir as exigências do mês de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

janeiro de 2007, em face da decadência de que trata o § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional - CTN.

DECISÃO

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

Do Mérito

De início, há de se analisar a questão da decadência do crédito tributário do mês de janeiro de 2007, em face do que dispõe o art. 150, § 4º do CTN:

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

Conforme estabelece o mencionado dispositivo, se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 05 (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, inexistindo lançamento, ou na hipótese da constatação de dolo, fraude ou simulação, o direito da Fazenda Pública exigir o crédito tributário obedece à regra estatuída no inciso I do art. 173 do CTN.

Depreende-se que a regra do citado art. 150 do CTN refere-se àqueles valores oferecidos à tributação, isto é, lançados, e não àqueles que ficaram à margem do lançamento.

Assim, no presente caso não se aplica a regra prevista no § 4º, do art. 150 do CTN, eis que as irregularidades apontadas dizem respeito à falta de recolhimento ou recolhimento a menor do imposto, 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim sendo, infere-se 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 mês de janeiro de 2007 somente expira em 31/12/12, conforme o inciso I, do art. 173 do CTN, não tendo ocorrido a decadência relativamente ao crédito tributário exigido, uma vez que a Autuada foi regularmente intimada da lavratura do Auto de Infração em 13/02/12 (fls. 280).

Quanto ao mérito propriamente dito, a autuação versa sobre a utilização e transferência indevida de créditos para terceiros, em decorrência da apropriação de crédito presumido previsto no inciso VII do art. 75 da Parte Geral do RICMS/02, que assim preceitua:

Art. 75. Fica assegurado crédito presumido:

(...)

VII - de 41,66% (quarenta e um inteiros e sessenta e seis centésimos por cento) do imposto incidente nas saídas de fios, tecidos, vestuário ou outros artefatos têxteis de algodão, promovidas por estabelecimento industrial fabricante adquirente do algodão que cumpra os termos do Programa Mineiro de Incentivo à Cultura do Algodão (PROALMINAS), observado o disposto no § 3º deste artigo;

(...)

§ 3º Na hipótese do inciso VII do caput deste artigo:

I - consideram-se de algodão o fio, o tecido, o vestuário e o artefato têxtil que possuírem em sua composição, no mínimo, 50% (cinquenta por cento) de algodão;

II - na hipótese de transferência dos produtos de estabelecimento industrial fabricante:

a) para estabelecimento comercial, o crédito presumido será calculado sobre o valor do imposto incidente na transferência e apropriado pelo estabelecimento industrial que a realizar;

b) para outro estabelecimento industrial, o crédito presumido, por opção do contribuinte, será calculado sobre o valor do imposto incidente:

1. na transferência e apropriado pelo estabelecimento que a realizar; ou

2. na saída promovida pelo estabelecimento que receber os produtos em transferência e por este apropriado;

III - o processo de industrialização do algodão, sob encomenda do adquirente, por estabelecimento de terceiro localizado no território deste Estado, não descaracteriza o benefício.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

IV - o contribuinte manterá arquivado para exibição ao Fisco, pelo prazo previsto no § 1º do art. 96 deste Regulamento, o Certificado de Participação no PROALMINAS, emitido anualmente pela Secretaria de Estado de Agricultura, Pecuária e Abastecimento - SEAPA;

V - o valor da remuneração de que trata o inciso II do art. 7º da Lei nº 14.559, de 30 de dezembro de 2002, será informado no campo "Informações Complementares" da Nota Fiscal relativa à operação e não integrará a base de cálculo do imposto.

(...)

A Impugnante vinha apresentando os Demonstrativos de Crédito Acumulado (DCA-ICMS), nos termos do Anexo VIII do RICMS/02, que trata da transferência de crédito acumulado de ICMS, em decorrência das operações de exportação de mercadorias, de conformidade com a Resolução nº 3.535/04.

O mencionado anexo cuida, dentre outros casos específicos, da apresentação de DCA-ICMS para a hipótese de crédito acumulado em razão de exportação, diferimento ou redução de base de cálculo.

Ao longo do tempo a Impugnante vinha pleiteando as transferências de crédito em decorrência dos sucessivos saldos credores e obtendo a autorização do Fisco, conforme documentos de fls. 192/279.

Por ocasião do último pedido apresentado pela Autuada, entendeu o Fisco que o acúmulo de créditos não possui lastro decorrente das exportações de mercadorias, pois se origina da utilização do crédito presumido previsto no inciso VII do art. 75 da Parte Geral do RICMS/02.

Para demonstrar a sua conclusão, o Fisco elaborou a planilha de fls. 188/189, expurgando do montante mensal de créditos a parcela relativa ao crédito presumido. Com esta operação, à exceção dos meses de dezembro de 2008 e janeiro de 2009, em todos os demais períodos de apuração os valores de débitos são maiores que os créditos pelas entradas.

Com esta lógica relativamente simples, o Fisco firmou conclusão no sentido de que os saldos credores não decorrem das exportações realizadas, mas sim da utilização do crédito presumido.

Em decorrência desta conclusão, o Fisco indeferiu o pedido de transferência de crédito e determinou à Autuada o recolhimento dos valores autorizados anteriormente, com a regularização da documentação entregue à Fazenda Pública.

Insatisfeita com a decisão, a Autuada aviou consulta à Superintendência de Tributação – SUTRI, que resultou na publicação da Consulta de Contribuintes nº 083/2011, de 08/06/11.

Em resposta à consulente, a SUTRI acompanha o raciocínio do Fisco, no sentido de se excluir da apuração o valor do crédito presumido e nega a existência de mudança de critério jurídico.

A consulta está assim ementada:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

“ICMS – CRÉDITO ACUMULADO – TRANSFERÊNCIA EM RAZÃO DE EXPORTAÇÃO – Nos termos do art. 1º do Anexo VIII do RICMS/02, somente será passível de transferência ou utilização, nas hipóteses definidas nas seções I, III e IV do Capítulo I e nos Capítulos III, IV e V do mesmo Anexo, o saldo credor acumulado em razão de operação que destine ao exterior mercadoria, inclusive produto primário e produto industrializado semi-elaborado, ou prestação de serviços para o exterior.”

Na consulta, ao responder o questionamento da consulente quanto às transferências já realizadas, a SUTRI destacou:

“Caso os Demonstrativos do Crédito Acumulado de ICMS (DCA-ICMS) apresentados anteriormente pela Consulente possuam parcela de saldo credor acumulado decorrente das saídas de mercadorias tributadas e alcançadas pelo crédito presumido previsto no inciso VII do art. 75 do RICMS/02, esses deverão ser retificados de modo a excluir os respectivos valores, permitindo a apuração do montante a ser transferido, nos termos que dispõem as Seções I, III e IV do Capítulo I e os Capítulos III, IV e V do Anexo VIII do RICMS/02.”

Inconformada com a decisão, a ora Autuada interpôs recurso ao Secretário de Estado de Fazenda, tendo como resultado o não provimento, com a manutenção da resposta proferida na Consulta nº 083/2011.

A Impugnante foi intimada do não provimento do recurso, conforme expediente de fls. 25/26 dos autos, sem que tomasse as providências cabíveis, inclusive quanto ao recolhimento do imposto devido.

Ao elaborar a planilha de fls. 188/189 constatou o Fisco a inexistência de saldo credor que pudesse ser transferido em decorrência das saídas para exportação, uma vez que os débitos (acrescidos das transferências realizadas nos termos do § 2º do art. 65 da Parte Geral do RICMS/02) eram maiores que os créditos pelas entradas.

As exceções como visto, se referem aos meses de dezembro de 2008 e janeiro de 2009. Como bem destacou o Fisco, no entanto, ainda que se pudesse alegar que, pelo menos nestes dois meses, o contribuinte poderia ter apresentado DCA-ICMS, pode-se perceber, com base nas notas fiscais de transferência de crédito emitidas pela Autuada (fls. 191) que após o mês de janeiro de 2009, a primeira transferência se deu com a emissão da Nota Fiscal nº 746202, em 02/04/09, ou seja, quando o agregado de crédito do contribuinte já voltara a ser negativo.

Assim, quando da emissão da Nota Fiscal nº 746202, o contribuinte já havia consumido, em suas operações mensais, todo o agregado de crédito que teria sido acumulado desconsiderando-se os créditos presumidos, motivo pelo qual mesmo o crédito porventura transferido por um suposto DCA que englobasse os meses de dezembro de 2008 e janeiro de 2009 também deveria ser indeferido, por se tratar, na

data de transferência, de crédito acumulado em função do benefício do crédito presumido.

Com efeito, conforme destaca o Fisco, não basta que o contribuinte tenha acumulado créditos de ICMS ou realizado exportações para que se invista no direito de transferir qualquer crédito de que disponha, fazendo-se necessário que o acúmulo do crédito em questão seja decorrente das exportações.

Registre-se que, ainda que se excluam os débitos pelas transferências previstas no art. 65, § 2º da Parte Geral do RICMS/02, as pequenas diferenças credoras em determinados meses seriam neutralizadas pelas diferenças devedoras nos outros meses.

No tocante à mudança de critério jurídico e a desconsideração do efeito homologatório da prévia análise efetuada pela Fiscalização sobre os DCAs emitidos pela Impugnante, razão não assiste a ela.

Certo é que a emissão dos DCAs e a autorização do Fisco não garantem a legitimidade e homologação dos créditos, mas apenas a autorização parcial para a realização da transferência, a teor da regra contida nos arts. 9º e 28 do Anexo VIII do RICMS/02, que cuida da transferência e utilização de crédito acumulado de ICMS, que assim dispõem:

Art. 9º - Para a transferência ou a utilização dos créditos acumulados de que tratam os art. 1º e 4º deste Anexo o contribuinte detentor do crédito acumulado deverá apresentar demonstrativo de crédito acumulado de ICMS à Delegacia Fiscal a que estiver circunscrito, para análise e aprovação.

(...)

§ 8º - A aprovação do demonstrativo de que trata o caput não implicará reconhecimento da legitimidade do crédito nem homologação do lançamento efetuado pelo contribuinte.

(...)

Art. 28 - O despacho autorizativo da autoridade fazendária, na transferência ou na utilização de crédito na forma deste Anexo, não implica reconhecimento da legitimidade do crédito nem homologação do lançamento efetuado pelo contribuinte.

(...)

Revela-se equivocado, portanto, alegar alteração de critério jurídico diante da ausência de homologação pelo Fisco, na hipótese das transferências ora em análise.

De igual forma, não se aplicam ao caso as regras dos arts. 100 e 112 do CTN, porquanto é possível ao Fisco rever a apuração dos DCAs a qualquer momento, deste que não atingidos pela regra da decadência.

Não se pode falar, também, em descumprimento da legislação mineira, em especial a Resolução nº 3.535/04, em especial por não constar no § 7º do art. 10 do mencionado ato normativo, eventual ressalva quantos aos créditos presumidos.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Sendo certo que a resolução disciplina a apuração de crédito acumulado de ICMS para fins de transferência e utilização, nas hipóteses previstas nos arts. 1º a 6º do Anexo VIII do Regulamento do ICMS, não haveria de tratar da exclusão do crédito presumido, porquanto tal modalidade não autoriza qualquer transferência de crédito acumulado.

Na mesma linha não se verifica, também, qualquer ofensa ao disposto na Lei Complementar nº 87/96 e o tratamento dado pela Lei nº 6.763/75, pois de igual modo cuidam de acúmulo de créditos em decorrência das exportações realizadas, a teor do disposto no § 1º do art. 25 da mencionada lei:

Art. 25. Para efeito de aplicação do disposto no art. 24, os débitos e créditos devem ser apurados em cada estabelecimento, compensando-se os saldos credores e devedores entre os estabelecimentos do mesmo sujeito passivo localizados no Estado.
(Redação dada pela LCP nº 102, de 11.7.2000)

(...)

§ 1º Saldo credores acumulados a partir da data de publicação desta Lei Complementar por estabelecimentos que realizem operações e prestações de que tratam o inciso II do art. 3º e seu parágrafo único podem ser, na proporção que estas saídas representem do total das saídas realizadas pelo estabelecimento:

I - imputados pelo sujeito passivo a qualquer estabelecimento seu no Estado;

II - havendo saldo remanescente, transferidos pelo sujeito passivo a outros contribuintes do mesmo Estado, mediante a emissão pela autoridade competente de documento que reconheça o crédito.

(...)

Por sua vez, o já mencionado Anexo VIII do RICMS/02 diz respeito ao crédito acumulado em razão de exportação, diferimento ou redução de base de cálculo, mas não autoriza a transferência na hipótese de acúmulo de crédito em decorrência de outros fatores que não estiverem expresso na norma.

Cumprir registrar que as consultas citadas pela defesa não se referem à mesma situação dos autos, não se aplicando ao caso ora em análise.

Noutra toada, a pretensa negação de eficácia ao PROALMINAS apontada pela Autuada não se justifica, pois independentemente do caráter de transação fiscal onerosa dado pela Impugnante, em face do acréscimo de 9% (nove por cento) na aquisição do algodão produzido no Estado de Minas Gerais, não se pode confundir a natureza do crédito presumido com a transferência de crédito acumulado.

Cumprir destacar que o presente lançamento em nada alterou a apropriação do crédito presumido, sendo mantidos tais créditos pelo Fisco.

Ao realizar as transferências, a Autuada deixou de recolher o imposto equivalente à parcela de 41,66% (quarenta e um vírgula sessenta e seis por cento) do

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

débito mensal e ainda permitiu a outro estabelecimento recolher uma parcela menor que aquela devida, em face das transferências realizadas.

Por exemplo, em decorrência da Nota Fiscal nº 605155, de 22/03/07, a destinatária (AMBEV) reduziu o seu recolhimento mensal no valor de R\$ 432.114,47 (quatrocentos e trinta e dois mil, cento e quatorze reais e quarenta e sete centavos). No mesmo mês, a Autuada lançou em sua escrita fiscal o crédito presumido no valor de R\$ 975.955,90 (novecentos e setenta e cinco mil, novecentos e cinquenta e cinco reais e noventa centavos).

Assim, se não houvesse o crédito presumido, haveria a Autuada de efetuar recolhimentos mensais, pois não acumularia crédito em sua escrita fiscal.

Note-se que a finalidade do PROALMINAS não é agregar resultado exclusivamente para o industrial, mas para toda a cadeia do algodão.

Neste caso, a parcela que a Impugnante deixou de recolher nos diversos meses do período fiscalizado repõe o encargo de 9% (nove por cento) que acresceu ao preço das aquisições.

Desta forma, o ICMS que ora se exige não se refere ao valor do crédito presumido, mas sim àquele transferido para terceiros, que reduziram seus recolhimentos mensais ou mesmo a parcela utilizada para quitação de crédito tributário.

Isso sem dizer que, evidentemente, ao transferir créditos para terceiros a Autuada por eles recebeu, não se admitindo que tenha atuado praticando assistência social, cedendo seus créditos a terceiros.

Importante registrar que, se fossem mantidas as transferências, a Autuada teria dois benefícios com o PROALMINAS: a redução do saldo devedor mensal em decorrência da apropriação de crédito presumido e o valor recebido pela comercialização dos créditos acumulados.

No tocante à incidência de juros sobre a parcela devida a título de multa de revalidação, a exigência decorre do disposto no art. 226 da Lei nº 6.763/75 e art. 2º da Resolução nº 2.880/97 que assim dispõe:

Resolução nº 2.880/97

Art. 2º Os juros de mora incidirão tanto sobre a parcela do tributo, quanto sobre a de multa, inclusive a de mora, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento do débito até a data do efetivo pagamento, observando-se:

I - quando as multas forem pagas com redução, considera-se, para efeitos de cobrança dos juros moratórios, o valor efetivamente pago;

II - tratando-se de multa isolada, o termo inicial para a cobrança dos juros de mora será o primeiro dia do mês subsequente ao do recebimento do Auto de Infração (AI).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, resta claro que os juros incidem sobre o tributo, bem como sobre a Multa de Revalidação, a partir do primeiro dia do mês subseqüente ao do vencimento do tributo a ela relacionado, até a data do efetivo pagamento.

A Multa Isolada por sua vez, será atualizada nos termos do que dispõe o inciso II do art. 2º da citada resolução.

Por tudo, revelam-se corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada no inciso XXV do art. 55 da mencionada lei.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em deferir requerimento de juntada de instrumento de Procuração. No mérito, por maioria de votos, em julgar procedente o lançamento. Vencida, em parte, a Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão (Revisora), que o julgava parcialmente procedente para, com base no art. 100, parágrafo único do CTN, excluir as exigências de multas e juros. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Alessandro Mendes Cardoso e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Carlos José da Rocha. Participaram do julgamento, além do signatário e da Conselheira vencida, os Conselheiros René de Oliveira e Sousa Júnior e Orias Batista Freitas.

Sala das Sessões, 12 de setembro de 2012.

**José Luiz Drumond
Presidente / Relator**

T

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	20.624/12/3ª	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000173013-33	
Impugnação:	40.010131584-65	
Impugnante:	Companhia Tecidos Santanense	
	IE: 338058777.00-70	
Proc. S. Passivo:	João Dácio de Souza Pereira Rolim /Outro(s)	
Origem:	DF/Divinópolis	

Voto proferido pela Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

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

Versa a presente autuação acerca da imputação fiscal de transferência indevida de créditos de ICMS por ter esta se dado em desacordo com a legislação em decorrência da utilização de créditos presumidos (inciso VIII do art. 75 da Parte Geral do Regulamento do ICMS) que não se referem a exportações realizadas.

Exigências de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada capituladas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. art. 56, inciso II e 55, inciso XXV.

Portanto, a autuação se refere a transferência, para terceiros, de créditos provenientes da utilização do benefício do crédito presumido previsto no inciso VII do art. 75 da Parte Geral do RICMS/02, que assim preceitua:

Art. 75. Fica assegurado crédito presumido:

.....

VII - de 41,66% (quarenta e um inteiros e sessenta e seis centésimos por cento) do imposto incidente nas saídas de fios, tecidos, vestuário ou outros artefatos têxteis de algodão, promovidas por estabelecimento industrial fabricante adquirente do algodão que cumpra os termos do Programa Mineiro de Incentivo à Cultura do Algodão (PROALMINAS), observado o disposto no § 3º deste artigo;

.....

§ 3º Na hipótese do inciso VII do caput deste artigo:

I - consideram-se de algodão o fio, o tecido, o vestuário e o artefato têxtil que possuírem em sua composição, no mínimo, 50% (cinquenta por cento) de algodão;

II - na hipótese de transferência dos produtos de estabelecimento industrial fabricante:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

a) para estabelecimento comercial, o crédito presumido será calculado sobre o valor do imposto incidente na transferência e apropriado pelo estabelecimento industrial que a realizar;

b) para outro estabelecimento industrial, o crédito presumido, por opção do contribuinte, será calculado sobre o valor do imposto incidente:

1. na transferência e apropriado pelo estabelecimento que a realizar; ou

2. na saída promovida pelo estabelecimento que receber os produtos em transferência e por este apropriado;

III - o processo de industrialização do algodão, sob encomenda do adquirente, por estabelecimento de terceiro localizado no território deste Estado, não descaracteriza o benefício.

IV - o contribuinte manterá arquivado para exibição ao Fisco, pelo prazo previsto no § 1º do art. 96 deste Regulamento, o Certificado de Participação no PROALMINAS, emitido anualmente pela Secretaria de Estado de Agricultura, Pecuária e Abastecimento - SEAPA;

V - o valor da remuneração de que trata o inciso II do art. 7º da Lei nº 14.559, de 30 de dezembro de 2002, será informado no campo "Informações Complementares" da Nota Fiscal relativa à operação e não integrará a base de cálculo do imposto.

.....

Assim, de pronto é importante esclarecer que o crédito cuja transferência se discute não é aquele acumulado em virtude das operações de exportação realizadas pela Impugnante.

A Impugnante vinha apresentando os Demonstrativos de Crédito Acumulado (DCA-ICMS), nos termos do Anexo VIII do RICMS/02, que trata da transferência de crédito acumulado de ICMS, em decorrência das operações de exportação de mercadorias, de conformidade com a Resolução n.º 3.535/04.

A Resolução n.º 3.535/04, assim determina:

Resolução n.º 3.535, de 29 de junho de 2004

Disciplina a apuração de crédito acumulado de ICMS para fins de transferência e utilização, nas hipóteses previstas nos art. 1º a 6º do Anexo VIII do Regulamento do ICMS.

O SECRETÁRIO DE ESTADO DE FAZENDA, no uso de suas atribuições e tendo em vista o disposto no § 5º do art. 9º do Anexo VIII do Regulamento do ICMS (RICMS), aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002, RESOLVE:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

CAPÍTULO I

Das Disposições Preliminares

Art. 1º A parcela a transferir ou a ser utilizada do saldo credor de ICMS relativa aos créditos acumulados em razão de operações de exportação ou a elas equiparadas, ou de operações com diferimento do imposto ou com produtos da indústria de alimentos com carga tributária de 7% (sete por cento), de que tratam o art. 1º e os incisos I e II do art. 4º do Anexo VIII do Regulamento do ICMS (RICMS), aprovado pelo Decreto n.º 43.080, de 13 de dezembro de 2002, será calculada nos termos desta Resolução.

§ 1º O contribuinte que promover operações correspondentes a mais de uma das modalidades previstas no art. 1º e nos incisos I e II do art. 4º do Anexo VIII do RICMS deverá calcular separadamente a parcela do saldo credor de ICMS a transferir ou a ser utilizada relativamente a cada uma das modalidades.

§ 2º O disposto nesta Resolução não se aplica à retransferência de crédito prevista no § 1º do art. 5º do Anexo VIII do RICMS.

.....(grifos não constam do original)

O Anexo VIII do RICMS/02 cuida, dentre outros casos específicos, da apresentação de DCA-ICMS para a hipótese de crédito acumulado em razão de exportação, diferimento ou redução de base de cálculo, sendo que a Resolução acima transcrita deixa claras as situações de transferência por ela disciplinadas conforme pode ser visto do texto grifado.

Ao longo do tempo a Impugnante vinha pleiteando as transferências de crédito em decorrência dos sucessivos saldos credores e obtendo a autorização do Fisco, conforme documentos de fls. 192/279.

No último pedido por ela apresentado, entendeu o Fisco que o acúmulo de créditos não possui lastro decorrente das exportações de mercadorias, pois se origina da utilização do crédito presumido previsto no inciso VII do art. 75 da Parte Geral do RICMS/02.

Para demonstrar a sua conclusão, o Fisco elaborou a planilha de fls. 188/189, expurgando do montante mensal de créditos a parcela relativa ao crédito presumido. Com esta operação, à exceção dos meses de dezembro de 2008 e janeiro de 2009, em todos os demais períodos de apuração os valores de débitos são maiores que os créditos pelas entradas.

A partir daí o Fisco concluiu que os saldos credores não decorrem das exportações realizadas, mas sim da utilização do crédito presumido, indeferiu o pedido de transferência de crédito e determinou à Impugnante que recolhesse os valores autorizados anteriormente, com a regularização da documentação entregue à Fazenda Pública.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Importante ressaltar que a Impugnante não se ateve apenas a esta decisão e formulou consulta à Superintendência de Tributação da Secretaria de Estado de Fazenda – SUTRI/SEF, que resultou na publicação da Consulta de Contribuintes n.º 083/11 a qual está assim ementada:

ICMS – CRÉDITO ACUMULADO – TRANSFERÊNCIA EM RAZÃO DE EXPORTAÇÃO – Nos termos do art. 1º do Anexo VIII do RICMS/02, somente será passível de transferência ou utilização, nas hipóteses definidas nas seções I, III e IV do Capítulo I e nos Capítulos III, IV e V do mesmo Anexo, o saldo credor acumulado em razão de operação que destine ao exterior mercadoria, inclusive produto primário e produto industrializado semi-elaborado, ou prestação de serviços para o exterior.

Na consulta, ao responder o questionamento da Consulente ora Impugnante quanto às transferências já realizadas, a SUTRI destacou:

Caso os Demonstrativos do Crédito Acumulado de ICMS (DCA-ICMS) apresentados anteriormente pela Consulente possuam parcela de saldo credor acumulado decorrente das saídas de mercadorias tributadas e alcançadas pelo crédito presumido previsto no inciso VII do art. 75 do RICMS/02, esses deverão ser retificados de modo a excluir os respectivos valores, permitindo a apuração do montante a ser transferido, nos termos que dispõem as Seções I, III e IV do Capítulo I e os Capítulos III, IV e V do Anexo VIII do RICMS/02.

Como pode ser visto a resposta da SUTRI coincide em seu conteúdo com o posicionamento exposto pelo Fisco.

Inconformada com a decisão, a ora Impugnante interpôs recurso ao Secretário de Estado de Fazenda, o qual não foi provido, mantendo-se a resposta proferida na Consulta n.º 083/11.

A Impugnante foi intimada do não provimento do recurso, conforme expediente de fls. 25/26 dos autos, sem que tomasse as providências cabíveis.

Ressalte-se que, pela legislação estadual à qual o Conselho de Contribuintes encontra-se adstrito em seu julgamento nos termos do art. 182 da Lei n.º 6.763/75, não basta que o contribuinte tenha acumulado créditos de ICMS e realizado exportações para que se invista no direito de transferir qualquer crédito de que disponha, fazendo-se necessário que o acúmulo do crédito objeto da transferência seja decorrente das exportações.

Entretanto, relativamente aos argumentos de defesa quanto a mudança de critério jurídico e a desconsideração do efeito homologatório da prévia análise efetuada pela Fiscalização sobre os DCAs emitidos pela Impugnante, razão lhe assiste em parte, pois tais questões não são suficientes para desconstituir o lançamento, mas impedem as

exigências de multas e juros de mora nos termos do art. 100 do Código Tributário Nacional.

A Impugnante, é incontestável, teve a transferência de créditos acumulados verificada pelo Fisco que a autorizou.

Se a autorização não homologa o crédito, pelo menos se constitui em um ato administrativo válido, pois revestido de todos os requisitos legais. Assim, sendo o imposto indisponível, há possibilidade de sua exigência. No entanto, a transferência não foi feita à revelia do Fisco, que teve conhecimento de todo o processo e, repita-se pela importância, a autorizou. Desta forma, devem ser acionadas as disposições do art. 100 do Código Tributário Nacional, que assim determina:

SEÇÃO III

Normas Complementares

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

Verifica-se pela simples leitura do inciso III do artigo acima apresentado que a situação ora em análise se adequa aos seus ditames.

Sobre mencionado dispositivo manifesta-se Hugo de Brito Machado em seus Comentários ao Código Tributário Nacional:

c) as *práticas reiteradas* das autoridades administrativas. Elas representam uma posição sedimentada do Fisco na aplicação da legislação tributária e devem ser acatadas como boa interpretação da lei. Se as autoridades fiscais interpretam a lei em determinado sentido, e assim a aplicam reiteradamente, essa prática constitui *norma complementar* da lei. De certo modo isto representa a aceitação do costume como fonte de Direito. O Código Tributário Nacional não estabelece qualquer critério para se determinar quando uma prática deve ser considerada como adotada *reiteradamente* pela autoridade administrativa, devendo-se, todavia,

entender como tal uma prática repetidamente, renovada.

Também sobre a matéria José Jayme Macêdo de Oliveira, em seu livro Código Tributário Nacional – Comentários Doutrina e Jurisprudência, assim se manifesta:

Art. 100, III – É certo que a obrigação tributária tem fonte exclusiva na lei. Contudo, se a própria administração, mesmo contrariamente ao direito positivo, adota certo procedimento com notável frequência, a termo de levar os contribuintes a agirem de modo igual, eis aí as práticas reiteradas que se constituem em normas complementares das leis, cujo efeito primordial é exonerar de sanção quem as tenha seguido.

No caso dos autos, o período autuado vai de janeiro de 2007 a abril de 2010. Neste período o Fisco autorizou transferências de créditos acumulados pela ora Impugnante, sendo inegável, portanto, que esta se traduzia em prática e entendimento reiteradamente observados pelas autoridades administrativas.

Neste diapasão, as exigências de multas (de revalidação e isolada), bem como os juros de mora, devem ser excluídos do lançamento.

Entretanto, o próprio parágrafo único do art. 100 do Código Tributário Nacional acima transcrito determina que a observância da interpretação dada pelo Fisco a certa norma exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo, mas não exclui o próprio tributo devido.

O art. 105 do Código Tributário Nacional trata expressamente de aplicação de alteração da “legislação tributária” a fatos geradores futuros e pendentes. No caso em tela, não se trata de alteração da legislação tributária, mas sim de interpretação da legislação feita pelo Fisco. Neste sentido, não se aplicam as disposições do art. 105 do Código Tributário Nacional, não sendo possível, com base neste dispositivo excluir a exigência do imposto.

Também não há como se acolher a tese recursal de que seria cabível, para excluir também a exigência de imposto mantida pela decisão recorrida, a regra contida no artigo 146 do Código Tributário Nacional.

Neste sentido, o Professor Hugo de Brito Machado, em seu Comentários ao Código Tributário Nacional, assim se manifesta ao interpretar o citado artigo 146:

Com efeito, a Administração Tributária é simplesmente uma aplicadora da lei. Se a lei não pode retroagir, pela mesma razão também não pode retroagir a mudança do critério jurídico adotado pela Administração em sua aplicação.

Isto, porém, não quer dizer que a atividade administrativa, nem a atividade jurisdicional devam ficar também submetidas sempre ao mesmo critério,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...), posto que a Administração pode e deve corrigir os seus atos ilegais, e a atividade jurisdicional pode envolver a correção de erros na aplicação da lei, e nestes casos certamente deve ocorrer a produção de efeitos para o passado, como se passa a demonstrar.

Esse entendimento é reforçado por José Jayme Macêdo de Oliveira, em seu já citado livro Código Tributário Nacional – Comentários Doutrina e Jurisprudência, a saber:

Soa incontestável que, se o contribuinte age em conformidade com ato baixado pela própria administração, ou com prática reiterada por ela adotada, ou com o exposto em convênio oficial firmado, não pode sujeitar-se a qualquer tipo de sanção, mesmo de caráter moratório. Quem erra (e, nesse caso, foi o Fisco), não pode aproveitar-se disso, eis o princípio geral de direito. A nova diretriz posta pela autoridade, alterando posição firmada antes, produzirá efeitos para o futuro (cf. CTN, art. 146), ficando o contribuinte obrigado apenas a pagar o tributo acaso devido, em seu valor nominal. Não há negar o conteúdo inquestionavelmente ético e moral deste comando.

Se a emissão dos DCAs e a autorização do Fisco não garantem a legitimidade e homologação dos créditos, com certeza autorizam a realização da transferência, a teor da regra contida nos arts. 9º e 28 do Anexo VIII do RICMS/02, que cuida da transferência e utilização de crédito acumulado de ICMS.

O ICMS que ora se exige não se refere ao valor do crédito presumido, mas sim àquele transferido para terceiros cuja transferência foi autorizada pelo Fisco.

Assim, apesar de ser possível a exigência do imposto, não é possível exigir-se juros e multas, ainda que de mora.

Diante do exposto, julgo parcialmente procedente para, com base no art. 100, parágrafo único do Código Tributário Nacional, excluir as exigências de multas e juros.

Sala das Sessões, 12 de setembro de 2012.

**Luciana Mundim de Mattos Paixão
Conselheira**