

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.706/15/3ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000244609-30  
Impugnação: 40.010137206-01  
Impugnante: Mayor Química do Brasil Indústria e Comércio Ltda.  
IE: 277366734.00-89  
Proc. S. Passivo: Lucas Pereira Cunha/Outro(s)  
Origem: DF/Governador Valadares

### **EMENTA**

**BASE DE CÁLCULO - REDUÇÃO INDEVIDA - TRANSFERÊNCIA INTERNA.** Constatada a emissão de notas fiscais de transferência de mercadorias para estabelecimentos de mesma titularidade em operações internas, adotando como base de cálculo o valor da operação. Por força do disposto no § 4º do art. 13 da Lei nº 6.763/75, na falta do valor da operação, como ocorre nas transferências de mercadorias, a base de cálculo será apurada pelo preço FOB do estabelecimento industrial à vista, caso o remetente seja industrial. Exigências de ICMS, ICMS/ST, Multas de Revalidação previstas no art. 56, inciso II (para o ICMS) e no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I (para o ICMS/ST) e, ainda, Multa Isolada, capitulada no art. 55, inciso VII, alínea "c", todos da Lei nº 6.763/75. Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.

### **RELATÓRIO**

Trata a presente autuação do recolhimento a menor de ICMS, no período de janeiro de 2010 a maio de 2014, em razão da utilização da base de cálculo inferior à prevista na legislação para os casos de transferências internas para estabelecimento filial de mesma titularidade.

Exige-se:

- ICMS e a respectiva Multa de Revalidação, prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea "c", ambos da Lei nº 6.763/75;
- ICMS/ST e respectiva Multa de Revalidação, prevista no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea "c", ambos da Lei nº 6.763/75;

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu representante legal, Impugnação acompanhada de documentos às fls. 28/42.

Acatando parcialmente os argumentos apresentados pela Impugnante, a Fiscalização promoveu a reformulação do lançamento às fls. 52/62, em que foi reduzido o valor do frete da base de cálculo do ICMS para as transferências.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Devidamente intimada, a Autuada retorna aos autos e apresenta nova Impugnação às fls. 67/83, e junta documentos de fls. 84/115.

Novamente, a Fiscalização promove a reformulação do lançamento (fls. 119/126) acatando parcialmente os argumentos da Impugnante.

Considera então a Fiscalização, que quando a Impugnante efetua vendas a consumidor final (situações em que não há destaque do ICMS/ST na nota fiscal emitida) o valor a ser agregado já estaria ali considerado. Portanto, nestas operações foram refeitos os cálculos para excluir a incidência da MVA.

Pela terceira vez, após ter sido intimada da reformulação, a Autuada apresenta sua Impugnação às fls. 130/139, e anexa documentos de fls. 140/425, onde alega que:

- a remessa de mercadoria para estabelecimento de mesma titularidade não está contida na materialidade da hipótese de incidência do ICMS e, juridicamente, a circulação pressupõe a mutação de titularidade, não podendo ser confundida com a saída física da mercadoria;

- mesmo com esse entendimento, sempre recolheu imposto na transferência, a fim de evitar embaraços com a fiscalização;

- as multas de revalidação (50% e 100%) e a multa isolada (20%) não observam os princípios da proporcionalidade, razoabilidade e não confisco;

- não se pode considerar como consumidor final apenas as pessoas físicas. Existem situações em que empresas, mesmo com Inscrição Estadual, são consumidores finais;

- como exemplo, a NF nº 31230, que contém PINHO GEL BB 5 KG, tem como destinatário uma concessionária de veículos. Também a NF nº 8920, que contém HIPOCLORITO DE SÓDIO, é destinada a uma empresa com atividade de fabricação de laticínios. Em ambos os casos, as destinatárias compraram os produtos para consumo próprio;

- anexa CNPJ e relatório de saída dos destinatários consumidores das mercadorias;

- solicita que as saídas para contribuintes consumidores finais sejam consideradas para consumo e que seja desconsiderada a Margem de Valor Agregado (MVA) como ocorreu nos demais casos;

A Fiscalização manifesta-se às fls. 427/432 defendendo a regularidade do lançamento.

---

### **DECISÃO**

Tratam os autos da cobrança de ICMS, ICMS/ST e multas, devido ao recolhimento a menor do imposto em razão da utilização da base de cálculo inferior à prevista na legislação para os casos de transferências internas para estabelecimento filial de mesma titularidade.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ampara-se o presente lançamento no dispositivo previsto no art. 43, inciso IV, alínea “a.2” do RICMS/02, o qual dispõe que na falta do valor da operação, como ocorre no caso de transferência de mercadoria, a base de cálculo será apurada pelo preço FOB de venda na operação mais recente.

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

(...)

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

(...)

a.2) caso o remetente seja industrial, o preço FOB estabelecimento industrial à vista, cobrado pelo estabelecimento remetente na operação mais recente, ou a regra contida na subalínea “a.3.2.3” deste inciso, caso o estabelecimento remetente não tenha efetuado, anteriormente, venda de mercadoria objeto da operação;

A Fiscalização, de acordo com a legislação supracitada, e no Parecer DOET/SLT n° 005/01 sustenta a sua tese no sentido de negar a existência de valor da operação nas transferências internas de mercadorias. O mencionado parecer esclarece questões sobre o Valor Adicionado Fiscal (VAF) nas transferências interestaduais.

Nessa mesma linha encontra-se a Consulta de Contribuintes n° 140/11, com o seguinte teor:

### **CONSULTA DE CONTRIBUINTE N° 140/11 (MG DE 30/07/11)**

(...)

**ICMS - BASE DE CÁLCULO - TRANSFERÊNCIA INTERNA** - A base de cálculo a ser considerada na transferência interna de mercadoria promovida por estabelecimento industrial é o preço FOB estabelecimento industrial à vista, cobrado pelo estabelecimento remetente na operação mais recente, ou, caso o estabelecimento remetente não tenha efetuado, anteriormente, venda de mercadoria objeto da operação, o preço corrente da mercadoria, ou de sua similar, no mercado atacadista do local da operação ou, na falta deste, no mercado atacadista regional.

#### **EXPOSIÇÃO:**

A Consulente, com apuração pelo regime de débito e crédito, informa que seu estabelecimento filial situado em Belo Horizonte, denominado Centro de Distribuição de Chapas III, adquire bobinas de aço, as submete a

processo industrial de corte em espessuras e dimensões específicas, obtendo semi-elaborados conhecidos como *Blancks* (NCM 7209.26.00), que são posteriormente transferidos, na sua quase totalidade, para outros estabelecimentos de mesma titularidade localizados no território mineiro.

Descreve as regras para determinação da base de cálculo nas transferências e afirma não ser possível a aplicação de qualquer delas, seja por não faturar os produtos, seja porque os mesmos possuem características únicas que os tornam adequados para utilização apenas pelos seus outros estabelecimentos, não sendo possível aferir o valor de mercado atacadista local ou regional, a ser considerado para determinação da base de cálculo nas transferências realizadas pela filial de Belo Horizonte, por inexistir venda do produto em tais mercados.

Entende que, para determinação desta base de cálculo, deverá adotar, por analogia, a regra de determinação de base de cálculo para transferências interestaduais constante do RICMS/02, art. 43, inciso IV, alínea b, subalínea b.2, observada a soma do valor da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Argumenta que o valor debitado gera crédito para o estabelecimento que recebe o produto em transferência e que o eventual saldo credor em um estabelecimento pode ser transferido para outro estabelecimento do mesmo contribuinte, independentemente do valor da base de cálculo utilizada na operação, e que o ICMS sobre o valor agregado será tributado por ocasião da saída final do produto final, não havendo perda de receita para o Estado.

Isto posto,

CONSULTA:

1 - Está correto o entendimento de que nas transferências internas deverá utilizar como base de cálculo/valor da operação o valor do custo do produto?

2 - Caso o entendimento acima não esteja correto, como deverá proceder para determinar o valor da base de cálculo nas transferências internas?

RESPOSTA:

1 e 2 - A teor do disposto no RICMS/02 (art. 43, inciso IV, subalíneas "a.2" e "a.3.2.3"), a base de cálculo a ser considerada na transferência interna de mercadoria promovida por estabelecimento industrial é o preço FOB estabelecimento industrial à vista, cobrado pelo

estabelecimento remetente na operação mais recente, ou, caso o estabelecimento remetente não tenha efetuado, anteriormente, venda de mercadoria objeto da operação, o preço corrente da mercadoria, ou de sua similar, no mercado atacadista do local da operação ou, na falta deste, no mercado atacadista regional.

Cumpra esclarecer, por oportuno, que a norma regulamentar acima citada tão somente reproduz (como, aliás, não poderia deixar de ser) os comandos maiores previstos na Lei Complementar nº 87/96 (art. 15, inciso II e § 1º) e na Lei Estadual nº 6.763/75 (art. 13). Assim sendo, ante a inexistência de operação anterior com a dita mercadoria, vale dizer, resultando inaplicável a regra contida no art. 43, inciso IV, subalínea “a.2”, do RICMS/02 (preço FOB cobrado na operação mais recente), incumbe à Consulente perquirir o valor do produto no mercado atacadista local ou regional, eis que este é o parâmetro legalmente estabelecido para fins de definição da base de cálculo no caso em comento, não cabendo a aplicação, ainda que por analogia, de qualquer outro critério.

Destarte, em que pese as peculiaridades do produto em questão, a tributação incidente nas transferências deverá se dar com base no seu valor de mercado, conforme acima referido, valor este que, se for o caso, poderá ser submetido à apreciação da Delegacia Fiscal de circunscrição da Consulente.

Importante ressaltar, por fim, que a observância das prescrições legais de que se cuida (as quais, como visto, são hauridas da própria Lei Complementar 87/96), a par das repercussões no tocante às finanças estaduais, são relevantes também para determinação do valor adicionado fiscal (VAF) devido aos municípios.

DOT/DOLT/SUTRI/SEF, 29 de julho 2011.

Nessa consulta, existe o posicionamento claro da SUTRI no sentido de que, nas transferências internas, a base de cálculo é o preço FOB estabelecimento industrial à vista.

Pelo fato de a Autuada trabalhar tanto com transferência quanto com vendas, foram utilizadas exclusivamente as informações das suas notas fiscais eletrônicas.

Observe-se que a própria Impugnante reconhece a ocorrência dos fatos conforme narrados pela Fiscalização.

Para a apuração dos valores devidos, a Fiscalização adotou as informações das notas fiscais eletrônicas da própria Impugnante, a fim de não cometer erros.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Dessa forma, considerou que nas operações com produtos sujeitos à substituição tributária, na operação de venda em que nas respectivas notas fiscais consta o destaque do ICMS/ST, a Fiscalização só eliminou o frete para cálculo de transferência. Nas operações de venda sem o destaque do ICMS/ST, considerou-se como operação destinada a consumidor final e eliminou-se tanto o frete como a MVA para o cálculo de transferência.

No que tange à alegação que a transferência não é hipótese de incidência de ICMS, tal premissa é refutada literalmente pela legislação, que cita a transferência como hipóteses de incidência de ICMS, conforme art.43, inciso IV do RICMS/02 retrotranscrito.

O requerimento da Impugnante para que seja desconsiderada a Margem de Valor Agregado (MVA) em relação a operações que destinam mercadorias a consumidor final, nos moldes da última reformulação do crédito tributário promovida, às fls. 119/126, a Fiscalização exclui dos cálculos apresentados a MVA em relação às mesmas, utilizando as informações do próprio Contribuinte, conforme já relatado.

Nos exemplos apresentados pela Impugnante (NF n° 031230 e NF n° 08920) tal medida já foi efetivada: o valor unitário da primeira NF era R\$ 12,50 (doze reais e cinquenta centavos), e após a redução do frete passou a R\$ 11,69 (onze reais e sessenta e nove centavos) e, posteriormente, reduzido a R\$ 8,29 (oito reais e vinte nove centavos), após a exclusão da MVA. Na segunda nota o valor unitário era de R\$ 2,00 (dois reais), após a redução do frete passou a R\$ 1,87 (um real e oitenta e sete centavos) e com a redução da MVA para R\$ 1,18 (um real e dezoito centavos).

Por derradeiro, considerando o estorno dos créditos promovidos pela Fiscalização, em cotejo com a legislação vigente à época da lavratura do Auto de Infração, faz-se necessária a recomposição da conta gráfica da Impugnante em relação às operações sujeitas ao ICMS operação própria, nos períodos em que eventualmente apresente saldo credor.

Art. 195. Com o objetivo de apurar a exatidão do pagamento do imposto promovido pelo contribuinte, será efetuada verificação fiscal, relativa a cada exercício, que abrangerá as operações ou as prestações nele realizadas.

§ 1º Considera-se exercício o período compreendido:

I - entre 2 (dois) balanços, quando o contribuinte mantiver escrita contábil;

II - entre 1º (primeiro) de janeiro e 31 (trinta e um) de dezembro de cada ano, na hipótese de o contribuinte manter apenas escrita fiscal.

§ 2º Relativamente a cada período, observadas as normas de apuração do imposto, serão discriminados na verificação fiscal o débito e o valor a ser abatido sob a forma de crédito, decorrentes das operações ou das prestações realizadas ou utilizadas pelo contribuinte, observando-se que:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - o débito constitui-se do valor do imposto incidente sobre as operações ou as prestações tributáveis realizadas e do estorno de crédito indevidamente apropriado pelo contribuinte;

II - o valor a ser abatido sob a forma de crédito será representado pelas deduções admitidas na legislação tributária, pelo pagamento do imposto efetuado, ainda que por meio de Auto de Infração (AI), ou documento equivalente, e pelo estorno de débito indevidamente escriturado a maior;

III - o saldo do imposto em favor do contribuinte será transferido para o exercício seguinte, sob a forma de crédito, podendo ser aproveitado no período de apuração do imposto subsequente àquele em que se tenha verificado, ou compensado, observadas as normas específicas, com o débito do contribuinte para com a Fazenda Pública Estadual;

IV - o débito encontrado no exercício será objeto de demonstração à parte, onde será desdobrado em valores por período de apuração, devendo ser exigido por meio de AI, com aplicação das penalidades cabíveis e demais acréscimos legais;

V - na hipótese do inciso anterior, havendo impossibilidade:

a) de se determinar o período em que as respectivas operações ou prestações tenham ocorrido, as mesmas serão consideradas como ocorridas no último mês do exercício;

b) de se caracterizar a sua natureza (internas, interestaduais ou de exportação), será aplicada a alíquota vigente para as operações ou as prestações internas sobre a base de cálculo respectiva;

VI - o pagamento do imposto de responsabilidade do contribuinte substituto será também discriminado à parte;

VII - o valor do imposto exigido em AI, ou documento equivalente, e ainda pendente de pagamento não será lançado no AI de que trata o inciso IV deste parágrafo a crédito do contribuinte, mas será deduzido do saldo devedor apurado no levantamento fiscal, se relativo à mesma irregularidade e ao mesmo período;

VIII - o imposto exigido e pago em razão de AI, ou documento equivalente, somente será levado em consideração na verificação fiscal do exercício em que tenha ocorrido o fato gerador do tributo por ele exigido.

§ 3º A verificação fiscal será efetuada, imediatamente, nos casos de encerramento da atividade do contribuinte ou de transferência de estabelecimento.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No que se refere à Multa de Revalidação, essa foi corretamente aplicada nos termos do art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75, para o ICMS operação própria; e no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I da citada lei, para o ICMS/ST. Veja-se:

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

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

(...)

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

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

Quanto à Multa Isolada, em razão das várias datas dos fatos geradores, foi aplicada para todos os períodos a penalidade menos severa, nos termos do art. 55, inciso VII, alínea “c” da Lei Estadual nº 6.763/75 c/c o art. 106, inciso II, alínea “c” do Código Tributário Nacional – CTN, *in verbis*:

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

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

(...)

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

Por fim, destaca-se que não há que se falar em violação aos princípios do não confisco, proporcionalidade e razoabilidade trazidos pela Defesa, como também em se tratando de multa que está prevista na legislação estadual, efetivada nos exatos termos determinados pela Lei nº 6.763/75, à qual se encontra o Conselho de Contribuintes adstrito em seu julgamento, a teor do art. 110 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, que assim determina:

Art. 110. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda;



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

(...)

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento, conforme as reformulações do crédito tributário efetuadas pela Fiscalização às fls. 52/62 e 119/126 e, ainda, para determinar que seja feita a recomposição da conta gráfica em relação às exigências de ICMS operação própria, caso o Contribuinte apresente saldo credor no período. Vencido, em parte, o Conselheiro Eduardo de Souza Assis, que não concordava com a recomposição da conta gráfica. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Dimas Dias de Araújo e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Célio Lopes Kalume. Participou do julgamento, além dos signatários e do Conselheiro vencido, o Conselheiro Sauro Henrique de Almeida.

**Sala das Sessões, 13 de maio de 2015.**

**Fernando Luiz Saldanha**  
**Presidente / Revisor**

**Carlos Alberto Moreira Alves**  
**Relator**

IS/T

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

---

Acórdão:	21.706/15/3 <sup>a</sup>	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.000244609-30	
Impugnação:	40.010137206-01	
Impugnante:	Mayor Química do Brasil Indústria e Comércio Ltda	
	IE: 277366734.00-89	
Proc. S. Passivo:	Lucas Pereira Cunha/Outro(s)	
Origem:	DF/Governador Valadares	

---

Voto proferido pelo Conselheiro Eduardo de Souza Assis, 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 sobre ICMS pago a menor em função da utilização da base de cálculo do imposto inferior à prevista na legislação, no caso de transferências internas para estabelecimento filial de mesma titularidade.

Por maioria de votos, decide a Câmara pela procedência parcial do lançamento nos termos das reformulações do crédito tributário efetuadas pela Fiscalização às fls. 52/62 e 119/126, e ainda, para que seja feita a recomposição da conta gráfica em relação às exigências de ICMS operação própria, caso o Contribuinte apresente saldo credor no período.

Resta perfeitamente identificada nos autos a ilicitude da prática adotada pela Autuada nas transferências de mercadorias entre seus estabelecimentos, infringindo disposições albergadas na legislação. Contexto comungado por unanimidade na sessão de julgamento.

Entretanto, a maioria dos Conselheiros diverge do entendimento da Fiscalização na apuração do débito, uma vez não utilizada a técnica da recomposição da conta gráfica na identificação do saldo exigível na peça fiscal.

Em que pesem os entendimentos em contrário, esta tese não deve prosperar.

É forçoso trazer à baila a capitulação legal utilizada pela Fiscalização para justificar seu procedimento na apuração do valor devido, qual seja, as disposições estabelecidas no art. 89, inciso III do RICMS/02, a saber:

Art. 89. Considera-se esgotado o prazo para recolhimento do imposto, inclusive o devido a título de substituição tributária, relativamente à operação com mercadoria cuja saída, entrega, transporte ou manutenção em estoque ocorra:

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

III - com documento fiscal que mencione destaque de valor do imposto inferior ao devido, com relação à diferença;

Pelo que se depreende dos autos, a prática utilizada pela Autuada nas transferências de mercadorias entre seus estabelecimentos encontra-se perfeitamente amoldada à legislação ora analisada. Foram emitidos documentos fiscais cujo ICMS destacado foi inferior ao devido, uma vez utilizada base de cálculo divergente da prevista na legislação regente.

A tese dos votos vencedores, quanto à recomposição da conta gráfica, está alicerçada nas disposições do art. 195 do RICMS/02, vigentes à época da ocorrência dos fatos geradores, como segue:

### Efeitos de 15/12/2002 a 31/01/2015

Art. 195. Com o objetivo de apurar a exatidão do pagamento do imposto promovido pelo contribuinte, será efetuada verificação fiscal, relativa a cada exercício, que abrangerá as operações ou as prestações nele realizadas.

§ 1º Considera-se exercício o período compreendido: I - entre 2 (dois) balanços, quando o contribuinte mantiver escrita contábil; II - entre 1º (primeiro) de janeiro e 31 (trinta e um) de dezembro de cada ano, na hipótese de o contribuinte manter apenas escrita fiscal.

§ 2º Relativamente a cada período, observadas as normas de apuração do imposto, serão discriminados na verificação fiscal o débito e o valor a ser abatido sob a forma de crédito, decorrentes das operações ou das prestações realizadas ou utilizadas pelo contribuinte, observando-se que:

I - o débito constitui-se do valor do imposto incidente sobre as operações ou as prestações tributáveis realizadas e do estorno de crédito indevidamente apropriado pelo contribuinte;

II - o valor a ser abatido sob a forma de crédito será representado pelas deduções admitidas na legislação tributária, pelo pagamento do imposto efetuado, ainda que por meio de Auto de Infração (AI), ou documento equivalente, e pelo estorno de débito indevidamente escriturado a maior;

III - o saldo do imposto em favor do contribuinte será transferido para o exercício seguinte, sob a forma de crédito, podendo ser aproveitado no período de apuração do imposto subsequente àquele em que se tenha verificado, ou compensado, observadas as normas específicas, com o débito do contribuinte para com a Fazenda Pública Estadual;

IV - o débito encontrado no exercício será objeto de demonstração à parte, onde será desdobrado em valores por período de apuração, devendo ser exigido por meio de AI, com aplicação das

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

penalidades cabíveis e demais acréscimos legais;  
V - na hipótese do inciso anterior, havendo impossibilidade:

a) de se determinar o período em que as respectivas operações ou prestações tenham ocorrido, as mesmas serão consideradas como ocorridas no último mês do exercício;

b) de se caracterizar a sua natureza (internas, interestaduais ou de exportação), será aplicada a alíquota vigente para as operações ou as prestações internas sobre a base de cálculo respectiva;

VI - o pagamento do imposto de responsabilidade do contribuinte substituto será também discriminado à parte;

VII - o valor do imposto exigido em AI, ou documento equivalente, e ainda pendente de pagamento não será lançado no AI de que trata o inciso IV deste parágrafo a crédito do contribuinte, mas será deduzido do saldo devedor apurado no levantamento fiscal, se relativo à mesma irregularidade e ao mesmo período;

VIII - o imposto exigido e pago em razão de AI, ou documento equivalente, somente será levado em consideração na verificação fiscal do exercício em que tenha ocorrido o fato gerador do tributo por ele exigido.

§ 3º A verificação fiscal será efetuada, imediatamente, nos casos de encerramento da atividade do contribuinte ou de transferência de estabelecimento.

A regulamentação encontra-se inserida no Capítulo I, do Título IX, do RICMS/02, que aborda matérias atinentes à Fiscalização, prerrogativas e possíveis técnicas aplicáveis nos levantamentos fiscais de apuração de irregularidades. As disposições do art. 195, retrocitado, foram alteradas com vigência a contar de 01/02/15, por força do Decreto nº 46.698, de 30/12/14, *in verbis*:

Art. 3º O art. 195 do RICMS passa a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 195. Na hipótese do contribuinte do ICMS ter escriturado créditos ilegítimos ou indevidos, tais créditos serão estornados mediante exigência integral em Auto de Infração, acrescidos dos juros de mora, das multas relativas ao aproveitamento indevido e da penalidade a que se refere o inciso II do art. 56 da Lei Nº 6.763, de 1975, a partir dos respectivos períodos de creditamento.

§ 1º O contribuinte, por ocasião do pagamento do crédito tributário de que trata o caput, poderá deduzir do valor do imposto exigido a partir do mês subsequente ao último período em que se verificar saldo devedor dentre os períodos

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

considerados no Auto de Infração, o montante de crédito acumulado em sua conta gráfica, mediante emissão de nota fiscal com lançamento a débito do respectivo valor.

§ 2º O montante do crédito acumulado, de que trata o § 1º, fica limitado ao menor valor de saldo credor verificado na conta gráfica no período compreendido entre o último período de apuração considerado no Auto de Infração e o período de apuração anterior ao período do pagamento.

§ 3º Na hipótese de saldo igual a zero ou saldo devedor, no período a que se refere o § 2º, fica vedada a dedução de que trata o § 1º.

§ 4º Os juros de mora sobre o imposto exigido, a penalidade a que se refere o inciso II do art. 56 da Lei Nº 6.763, de 1975, e os juros de mora a ela correspondentes, serão reduzidos proporcionalmente à dedução de que trata o § 1º." (nr).

Art. 4º O disposto no art. 1º e no art. 3º deste DECRETO aplica-se aos fatos geradores ocorridos antes e após a sua publicação, nos termos do § 1º do art. 144 do Código Tributário Nacional (CTN) - Lei Nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

Art. 5º Este DECRETO entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1º de fevereiro de 2015.

(grifou-se)

Verifica-se, portanto, que o critério para "*apurar a exatidão do pagamento do imposto promovido pelo contribuinte*", anteriormente previsto na redação do art. 195, foi expurgado pelo mencionado decreto de 2014, que ainda assegurou sua aplicabilidade no art. 4º, nos termos do § 1º, do art. 144 do Código Tributário Nacional (CTN), que estabelece:

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros. (Grifou-se)

Não bastasse o analisado, o referido diploma regulamentar ainda trouxe no art. 1º, também sujeito às normas do CTN dispostas anteriormente, a inclusão no RICMS/02 do art. 89-A, com as seguintes disposições:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 1º O Regulamento do ICMS (RICMS), aprovado pelo DECRETO Nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002, fica acrescido do art. 89-A, com a seguinte redação:

Art. 89- A Fica vedada a compensação de créditos de ICMS com imposto vencido, exceto nas hipóteses do Anexo VIII deste Regulamento.

Tem-se do compêndio, agregado ao estabelecido no art. 89 do RICMS/02, utilizado nos autos como embasamento para a cobrança da diferença do tributo sem a recomposição da conta gráfica, afigurar-se escorreito o tratamento levado a efeito pela Fiscalização.

Da letra da norma, extrai-se que *“considera-se esgotado o prazo para recolhimento do imposto, inclusive o devido a título de substituição tributária, relativamente à operação com mercadoria, com documento fiscal que mencione destaque de valor do imposto inferior ao devido, com relação à diferença”*.

Impende reforçar, o poder de aplicação hierárquica das normas no escopo regulamentar enfocado, independente do compêndio enaltecido anteriormente. O art. 89, inserido no Capítulo I, do Título III, da Seção II, do Capítulo X do RICMS/02, que trata “Do Estabelecimento e do Local da Operação ou da Prestação”, já possuiria por si a condição de prevalente no confronto com aquele outro que aborda possíveis técnicas a ser aplicadas nos trabalhos fiscais.

Isso posto, não há como concordar com os votos vencedores, pelas razões expostas, e ademais, não se encontram nos autos a comprovação e a demonstração da existência de saldos credores nas apurações mensais informadas mensalmente pela Contribuinte à Fazenda Pública Estadual no período analisado, como anteriormente de costume, previstas para a necessidade da recomposição da conta gráfica.

**Sala das Sessões, 13 de maio de 2015.**

**Eduardo de Souza Assis**  
**Conselheiro**