

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

Acórdão: 21.751/15/3ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000191389-52  
Impugnação: 40.010134364-06  
Impugnante: Vale S/A  
IE: 317024161.57-04  
Proc. S. Passivo: Rodolfo de Lima Gropen/Outro(s)  
Origem: DF/BH-3 - Belo Horizonte

**EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO.** Imputação fiscal de aproveitamento indevido de créditos de ICMS, lançados no Campo “Outros Créditos” da DAPI, destacados em notas fiscais emitidas pela Autuada, quando das saídas de mercadorias e bens do estabelecimento. Exige-se de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75. Exclusão das exigências fiscais relativas às notas fiscais de saídas referentes a devolução/troca/retorno de material de uso e consumo, e de retorno de mercadoria recebida para demonstração, no período anterior a junho de 2008. **Infração, em parte, caracterizada.**

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade.**

**RELATÓRIO**

Trata-se de falta de recolhimento do ICMS devido, no período de janeiro a dezembro de 2008, tendo em vista que a Autuada apropriou, indevidamente, crédito do imposto, lançados no Campo “Outros Créditos” da Declaração de Apuração e Informação de ICMS (DAPI), destacados em notas fiscais por ela emitidas quando das saídas de mercadorias e bens do estabelecimento.

Exigência de ICMS, multa de revalidação e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.

Instruem os presentes autos os seguintes documentos: 1- Auto de Infração (fls. 02/03); Demonstrativo de Correção Monetária e Multas – DCMM (fls. 04); Auto de Início da Ação Fiscal – AIAF e planilha anexa (fls. 10/12); Relatório Fiscal (fls. 13/15); Anexo 1 – Recomposição da Conta Gráfica do presente PTA e do PTA anterior (fls. 16/18); Anexo 02 – Planilha demonstrativa do crédito estornado em “outros créditos” com lastro em notas fiscais de saída – período 2008 (fls. 19/22); Anexo 03 – Planilha referente ao “Reg. 50 saídas” do Sintegra no período 2008 (fls. 23/71); Anexo 04 – planilha demonstrativa de “outros créditos” como enviada pelo contribuinte - período 2008 (fls. 72/75); Anexo 05 – cópias das notas fiscais de saída objeto desta autuação - período 2008 (fls. 76/105).

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 107/121.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Fiscalização manifesta-se às fls. 252/261, requerendo a procedência do lançamento.

### **DECISÃO**

Inicialmente cumpre registrar que a decisão da Câmara de Julgamento pelo voto de qualidade decorre da combinação dos votos dos seguintes Conselheiros, a saber:

- Carlos Alberto Moreira Alves (Presidente da Câmara de Julgamento) que julgava parcialmente procedente o lançamento para excluir as exigências fiscais relativas às notas fiscais referentes a devolução/troca/retorno de material de uso e consumo, e de retorno de mercadoria recebida para demonstração, em todo o período autuado;

- Reinaldo Lage Rodrigues de Araujo (Revisor), que julgava parcialmente procedente para excluir as exigências relativas ao período anterior a junho de 2008, em face da decadência prevista no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional (CTN).

Dessa forma, pelo voto de qualidade, foram excluídas as exigências relativas as operações acima mencionadas, no período anterior a junho de 2008.

Conforme relatado, decorre o lançamento da falta de recolhimento do ICMS devido, no período de janeiro a dezembro de 2008, tendo em vista que a Autuada apropriou indevidamente crédito do imposto, lançados no Campo “Outros Créditos” da DAPI, destacados em notas fiscais por ela emitidas quando das saídas de mercadorias e bens do estabelecimento.

Exigência de ICMS, multa de revalidação e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.

De modo preambular, requer a Defesa a aplicação do disposto no art. 150, §4º do Código Tributário Nacional – CTN, de modo a ver configurada a decadência, obstando o lançamento realizado pela Fiscalização relativamente ao período autuado de 01/01/08 a 10/06/08.

Entretanto, não há de se falar em decadência ao direito de lançar, relativamente aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2008 com aplicação do disposto no § 4º do art. 150 do CTN, como sustentado pela Impugnante.

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

Constitui regra geral que ao lançamento de ofício aplica-se a contagem do art. 173, inciso I do CTN.

Destaca-se que este E. Conselho tem decidido reiteradamente que a decadência é regida pelo art. 173, inciso I do CTN, no qual consta que o prazo de 5 (cinco) anos conta-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o

lançamento poderia ter sido efetuado. Cita-se, a título de exemplo, os Acórdãos nºs 3.742/11/CE, 3.709/11/CE, 3.907/12/CE, 20.425/11/1ª, 20.637/11/1ª e 19.626/10/3ª.

Da mesma forma, no julgamento de Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial, o Ministro do STJ, Humberto Martins, deixou consignado o seguinte:

TRIBUTÁRIO. CREDITAMENTO INDEVIDO DE ICMS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DA REGRA PREVISTA NO ART. 173, I, DO CTN. PRECEDENTES. 1. A JURISPRUDÊNCIA DO STJ FIRMOU O ENTENDIMENTO NO SENTIDO DE QUE, HAVENDO CREDITAMENTO INDEVIDO DE ICMS, O PRAZO DECADENCIAL PARA QUE O FISCO EFETUE O LANÇAMENTO DE OFÍCIO É REGIDO PELO ART. 173, I, DO CTN, CONTANDO-SE O PRAZO DE CINCO ANOS, A PARTIR DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE À OCORRÊNCIA DO FATO IMPONÍVEL, DONDE SE DESSUME A NÃO OCORRÊNCIA, IN CASU, DA DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO LANÇAR OS REFERIDOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS. 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. (76977 RS 2011/0191109-3, RELATOR: MINISTRO HUMBERTO MARTINS, DATA DE JULGAMENTO: 12/04/2012, T2 - SEGUNDA TURMA).

Dessa forma, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo ao exercício de 2008 somente expirou em 31/12/13, conforme disposto no inciso I do mencionado art. 173, não ocorrendo a decadência relativamente ao crédito tributário exigido, uma vez que a intimação do Auto de Infração em discussão ocorreu em 10/06/13 (fls. 03).

Quanto ao mérito propriamente dito, aduz a Impugnante que o aproveitamento dos créditos, em análise, refere-se às operações de saídas, que no seu entender, não são tributadas, sendo que em todas as notas fiscais relativas a tais operações o ICMS foi equivocadamente destacado e levado a débito na apuração do imposto. E, para anular os efeitos desses lançamentos procedeu, no mesmo mês da emissão dos documentos fiscais, o lançamento de idêntico valor, a crédito no campo "outros créditos" do registro de apuração.

E, pontua que os créditos glosados referem-se às operações de devolução de compra de material de uso e consumo, transferência de bens do ativo imobilizado, retorno de mercadoria ou bem para demonstração, remessa de mercadoria para conserto ou reparo, devolução de bem do ativo imobilizado de terceiro (recebido para uso no estabelecimento) e outras saídas de mercadorias (transferência entre estabelecimentos de material de uso e consumo).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Fiscalização, por sua vez, anexa às fls. 247, o seguinte demonstrativo no qual elenca a natureza das operações relativas ao estorno de créditos do ICMS em comento:

NATUREZA DA OPERAÇÃO (CONF. NOTAS FISCAIS)	QTD DE NFS	TOTAL CRED. ICMS
DEVOL. DE COMPRAS MATERIAL DE USO E CONSUMO	10	30.522,14
REMESSA PARA ANÁLISE OU TESTE	2	14,52
REMESSA PARA TROCA	8	7.412,99
RETORNO DE BEM RECEBIDO PARA TROCA	1	1.513,49
RETORNO DE DEMONSTRAÇÃO	3	2.884,70
RETORNO DE EMPRÉSTIMO	3	4.560,00
RETORNO DE MERC. RECEBIDA PARA ANÁLISE/TESTE	3	2.819,81
TRANSFERENCIA DE ATIVO MENOS DE 1 ANO USO	13	7.023,10
<b>TOTAL GERAL</b>	<b>43</b>	<b>56.750,75</b>

Registre-se que no campo “QTD DE NFS” foi informada a quantidade de bens/materiais relativos a cada CFOP.

Ressalta-se que os documentos fiscais relativos às operações de saída que ensejaram o aproveitamento dos créditos de ICMS encontram-se acostados às fls. 76/105.

Compulsando tais notas fiscais, verifica-se, como bem afirma a Fiscalização, não constar nos documentos fiscais menção à operação relativa à “remessa para conserto ou reparo” ou “devolução do ativo imobilizado de terceiro, recebido para uso no estabelecimento”.

A Fiscalização analisa os argumentos defensórios acerca da não incidência de ICMS nas operações indicadas no quadro acima, e concluiu que as únicas operações que não se sujeitam à incidência de ICMS são relativas ao retorno de demonstração (suspensão sob condição), em operações internas, sendo as demais operações tributadas normalmente.

De fato, nos termos da legislação mineira, ocorrem com a não incidência de ICMS as saídas internas referentes a remessas/retornos de mercadoria para demonstração (suspensão, item 7 do Anexo III do RICMS/02). Confira-se:

### ANEXO III

#### DA SUSPENSÃO

(a que se refere o artigo 19 deste Regulamento)

Item (...)

7 Saídas de mercadoria, remetida para fins de demonstração, **no Estado**, observado o disposto nas

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

notas "1" a "4", ao final deste Anexo, e o seguinte: (...) (grifou-se).

Assim, realmente equivocou-se a Autuada ao emitir os documentos fiscais de saída relativos às saídas internas de remessas/retornos de mercadoria para demonstração com destaque do ICMS.

Em relação a essas operações sujeitas a não incidência do imposto, a Fiscalização sustentou que poderá a Autuada protocolar pedido de restituição por se constituir tal fato em um erro de direito:

Quanto ao estorno do crédito de ICMS relativamente às notas fiscais de saídas, em transferência ou não, cujo ICMS, de fato foi erroneamente destacado, uma vez tratar-se de operações com previsão legal de não incidência ou suspensão do ICMS, o procedimento do contribuinte se resumiu a emitir a nota fiscal de saída, com destaque do imposto e registrar esta nota fiscal com débito do imposto destacado. Em seguida, simplesmente lançou o somatório dos débitos de ICMS que considerou indevido no campo "outros créditos" do Registro de Apuração. Nenhum outro procedimento mais.

Somente após solicitação do Fisco para informar a origem do lançamento no campo "outros créditos", apresentou um conjunto de a planilha que incluíam a relação de notas fiscais de saídas anexadas às fls. 162/166 do PTA. Nada mais.

Fica evidente na situação que o contribuinte adotou regras próprias para compensar o imposto que considerou indevidamente "debitado", sem nenhuma obediência à legislação tributária. Não adotou nem os procedimentos previstos no art. 94 do RICMS/02 e I.N. nº DLT/SRE 03/92, que deveria ser adotado na hipótese de "erro de fato" e nem os procedimentos previstos no Capítulo III do RPTA, que deveria ser adotado na hipótese "de erro de direito".

Desta forma, relativamente às notas fiscais de saídas, cujo ICMS, de fato foi erroneamente destacado, uma vez tratar-se de operações com previsão legal de não incidência ou suspensão do ICMS, não só pelos fatos já relatados, como também pela própria continuidade do procedimento, fica claro o equívoco na interpretação da legislação, caracterizando-se como "erro de direito", podendo o contribuinte reaver a quantia indevidamente recolhida a título do imposto por meio do processo de restituição previsto no Capítulo III do RPTA/08.

A restituição de que trata o Capítulo III do RPTA/08 é um direito do Contribuinte e só ele, na forma do art. 28 do RPTA/08 pode exercê-lo, não tendo a

fiscalização como considerá-la na recomposição de conta gráfica de que trata o §2º do art. 195 do RICMS/02, ainda que reconhecesse o direito a esta restituição. Resumindo, o direito a restituição só se efetiva se requerido, nos termos do citado art. 28 do RPTA/02.

Portanto, pelo exposto, s.m.j., entendemos estarem corretos os procedimentos adotados pela fiscalização e que a argumentação do sujeito passivo não seria suficiente para alterar o presente lançamento.

Contudo, especificamente em relação a essas notas fiscais em que houve destaque do imposto indevidamente, não houve recolhimento a maior de ICMS, pois o estorno do débito indevido, por meio do creditamento, ocorreu no mesmo mês da emissão dos documentos fiscais.

Dessa forma, não se encontra materializada nos presentes autos hipótese de pagamento indevido de ICMS para fins de restituição do imposto.

Assim, excluem-se as exigências fiscais relativas às saídas internas referentes a remessas/retornos de mercadoria para demonstração com destaque do ICMS, nas quais houve o destaque indevido do imposto.

Ressalta-se que o imposto destacado nas notas fiscais, incorretamente, relativo às referidas operações, não é passível de creditamento pelo destinatário mineiro tendo em vista a natureza das operações.

Por outro lado, em relação aos documentos fiscais relativos a devolução/troca/retorno de material de uso e consumo, verifica-se estar correto o destaque do imposto nas respectivas notas fiscais.

Todavia, considerando que nas saídas tributadas de material de uso e consumo há autorização na legislação tributária mineira para que o contribuinte possa escriturar e abater o valor do imposto correspondente à aquisição, por ocasião e na proporção das operações tributadas que promover, conforme se depreende do disposto no art. 70, inciso III e § 2 do RICMS/02, excluem-se as exigências fiscais relativas às notas fiscais de saídas referentes a devolução/troca/retorno de material de uso e consumo:

#### CAPÍTULO III

##### Da Vedação do Crédito

Art. 70. Fica vedado o aproveitamento de imposto, a título de crédito, quando:

(...)

III - se tratar de entrada, até 31 de dezembro de 2019, de bens destinados a uso ou a consumo do estabelecimento;

(...)

§ 2º Na hipótese do inciso III do *caput* deste artigo, se o contribuinte realizar operação tributada tendo por objeto os bens ali referidos,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ou produtos deles resultantes em decorrência de processo de industrialização, poderá escriturar e abater o valor do imposto correspondente à aquisição, por ocasião e na proporção das operações tributadas que promover. Grifou-se.

As demais operações retratadas nos documentos fiscais acostados aos autos não se enquadram nas hipóteses de não incidência do ICMS previstas na legislação mineira, portanto o destaque do ICMS nas notas fiscais de saída encontra-se correto, não havendo que se falar em estorno dos respectivos débitos como entende a Defesa.

Veja que a Impugnante argui que nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos de mesma titularidade não há incidência de ICMS, no caso transferência de bem do ativo com menos de 01 (um) ano. No seu entender, tais operações consistem em mero deslocamento físico das mercadorias, não submetido ao imposto estadual. Reporta-se ao inciso II do art. 155 da Constituição Federal de 1988 (CF/88), doutrina e à Súmula 166 do Superior Tribunal de Justiça (STJ), para concluir que a mera transferência de mercadoria um local para outro, no âmbito da mesma empresa, não constitui fato gerador do ICMS, pelo simples fato de que tais transferências não importam em alteração de titularidade, circulação no sentido jurídico.

Contudo, em relação a esse argumento da Defesa (não incidência do ICMS nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos de mesma titularidade), vale destacar que a própria Lei Complementar nº 87/96, em seu art. 12, é clara quanto à incidência do ICMS em operações de transferências:

Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular; (grifou-se)

Tal dispositivo também faz parte da legislação mineira. Confira-se:

Lei nº 6.763/75

Art.6º. Ocorre o fato gerador do imposto:

(...)

VI - na saída de mercadoria, a qualquer título, inclusive em decorrência de bonificação, de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;(grifou-se)

RICMS/02:

Art.1º. O Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) incide sobre:

(...)

VI - na saída de mercadoria, a qualquer título, inclusive em decorrência de bonificação, de estabelecimento de contribuinte, ainda que para

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

outro estabelecimento do mesmo titular; (grifou-se).

Sobre o tema, a Fiscalização deixou consignado o seguinte:

*“O Contribuinte continuou a tributar normalmente as operações de saída em operação de transferência para outro estabelecimento de sua propriedade (ver colunas “base de cálculo” e “diferidas), conforme comprovam os dados do demonstrativo abaixo, extraído mensalmente de sua Declaração de Apuração e informação do ICMS – DAPI, do exercício de 2008. Logo o Contribuinte reconhece a incidência do ICMS nas operações de transferência de ICMS entre dois de seus estabelecimentos.*

Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais

DAPI Modelo 1 - Declaração de Apuração e Informações do ICMS

IE: 317.024161.5704 VALE S.A.

Demonstrativo Anual das Operações / Prestações de SAÍDAS

Campos: 045 Transferência - do Estado 053 Transferência - Outros Estados

Mês/Ano	Valor Contábil	Operações Com Débito		Operações Sem Débito		
		Base de Cálculo	Imposto Debitado	Isentas	Não Tributadas	Diferidas
		1	2	3	4	5
01/2008	20.408.617,68	28.198,23	4.672,98	0,00	2.649.746,35	<b>17.730.673,10</b>
02/2008	24.903.732,26	40,00	2,80	0,00	2.446.553,19	<b>22.457.139,07</b>
03/2008	27.168.389,45	125.500,00	22.535,00	0,00	4.145.209,36	<b>22.897.680,09</b>
04/2008	37.476.209,90	2.190,00	262,80	0,00	6.743.485,10	<b>30.730.534,80</b>
05/2008	33.058.910,34	0,00	0,00	0,00	7.492.700,75	<b>25.566.209,59</b>
06/2008	23.233.693,55	1.500,00	270,00	0,00	2.781.254,15	<b>20.450.939,40</b>
07/2008	23.568.656,47	2.000,00	140,00	0,00	1.757.625,50	<b>21.809.030,97</b>
08/2008	52.800.498,49	192.840,50	32.012,79	0,00	3.845.565,63	<b>48.762.092,36</b>
09/2008	34.351.720,82	39.158,45	6.010,25	0,00	2.972.466,60	<b>31.340.095,77</b>
10/2008	29.632.143,49	0,00	0,00	0,00	2.766.969,33	<b>26.865.174,16</b>
11/2008	32.236.080,01	13.320,85	2.397,75	0,00	3.975.409,16	<b>28.247.350,00</b>
12/2008	7.695.947,41	154.967,34	25.737,68	0,00	551.197,95	<b>6.989.782,12</b>
<b>Total</b>	<b>346.534.599,87</b>	<b>559.715,37</b>	<b>94.042,05</b>	<b>0,00</b>	<b>42.128.183,07</b>	<b>303.846.701,43</b>

*Desta forma, entendemos que o uso, após a autuação pelo Fisco, do entendimento contido na súmula 166 do STJ na tentativa de justificar um aproveitamento indevido como crédito do ICMS destacado nas NFs de saídas sob a alegação que o destaque ocorreu por equívoco, foi utilizado de maneira oportunista, uma vez que o contribuinte tributa normalmente suas operações de transferências, se debitando e se creditando, conforme determina a Legislação. É importante registrar que não é facultado ao contribuinte, por conveniência, eleger qual operação de transferência de mercadoria pretende tributar, mesmo que valendo-se do entendimento*

*contido na súmula 166 do STJ. Regra geral, e este é o caso da impugnante, os contribuintes tributam normalmente operações de transferência de mercadoria entre seus estabelecimentos.”*

Ressalta-se que há juristas de renome, a exemplo de Vittorio Cassone, que defendem a tributação pelo ICMS das transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, conforme abaixo:

"Por isso, reputo constitucional o art. 12, I, da LC nº 87/96, ao estabelecer: "Considera-se ocorrido o fato gerador do ICMS no momento da saída de mercadoria de estabelecimento do contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular" (Cassone, Vittorio - Direito Tributário - 13ª Edição - Ed. Atlas - 2001 - pág. 298).

Da mesma forma, o eminente Professor Alcides Jorge Costa a admite, ao entendimento que toda agregação de valor à mercadoria, que a leve ao consumo, ainda que sem transferência da posse ou da propriedade, configura hipótese de incidência do ICMS (ICM na Constituição e na Lei Complementar, pág. 83/90).

Em recentes julgamentos sobre essa matéria, o Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul seguiu essa mesma linha, decidindo pela incidência do ICMS em casos da espécie, conforme ementas a seguir:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIAS PARA ESTABELECIMENTO DO MESMO TITULAR, EM OUTRO ESTADO: INCIDÊNCIA DO ICMS DESDE A ENTRADA EM VIGOR DA LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96. 1. CABE À LEI COMPLEMENTAR FEDERAL, NOS TERMOS DO ART. 146, III, "A", DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, DEFINIR O "FATO GERADOR", A "BASE DE CÁLCULO" E O "CONTRIBUINTE" DOS IMPOSTOS BRASILEIROS, RESTANDO VEDADO, CONSEQÜENTEMENTE, À LEI DE HIERARQUIA INFERIOR, INSTITUIDORA DE TAIS TRIBUTOS, ADOTAR DEFINIÇÃO DIVERSA. ALIÁS, TODA LEI COMPLEMENTAR FEDERAL É "COMPLEMENTAR" À CONSTITUIÇÃO, DELA FAZENDO PARTE PARA TODOS OS FINS E EFEITOS JURÍDICOS. 2. RELATIVAMENTE AO ICMS, É A LEI COMPLEMENTAR FEDERAL Nº 87/96 QUE, ATUALMENTE, DEFINE O SEU "FATO GERADOR", A SUA "BASE DE CÁLCULO" E O SEU "CONTRIBUINTE", EM CUJO ART. 13, § 4º, SE ACHA ESTABELECIDO (RELATIVAMENTE À "BASE DE CÁLCULO"), QUE, "NA SAÍDA DE MERCADORIA PARA ESTABELECIMENTO LOCALIZADO EM OUTRO ESTADO, PERTENCENTE AO MESMO TITULAR, A BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO É: I - O VALOR CORRESPONDENTE À ENTRADA MAIS RECENTE DA MERCADORIA; II - O CUSTO DA MERCADORIA PRODUZIDA, ASSIM ENTENDIDA A SOMA DO CUSTO DA MATÉRIA-PRIMA, MATERIAL SECUNDÁRIO, MÃO-DE-OBRA E ACONDICIONAMENTO; III - TRATANDO-SE DE MERCADORIAS NÃO INDUSTRIALIZADAS, O SEU PREÇO CORRENTE NO MERCADO ATACADISTA DO ESTABELECIMENTO REMETENTE". 3. POR CONSEQÜÊNCIA LÓGICA NÃO MAIS TEM

APLICAÇÃO, A PARTIR DA ENTRADA EM VIGOR DA LC Nº 87/96, EM SE TRATANDO DE REMESSAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS, A SÚMULA Nº 166 DO EGRÉGIO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, VIA DA QUAL "NÃO CONSTITUI FATO GERADOR DO ICMS O SIMPLES DESLOCAMENTO DE MERCADORIA DE UM PARA OUTRO ESTABELECIMENTO DO MESMO CONTRIBUINTE". DECISÃO: RECURSO PROVIDO. UNÂNIME. (APELAÇÃO E REEXAME NECESSÁRIO Nº 70027067651, SEGUNDA CÂMARA CÍVEL, TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO RS, RELATOR: ROQUE JOAQUIM VOLKWEISS, JULGADO EM 01/04/2009). GRIFOU-SE.

EMENTA: APELAÇÃO REEXAME NECESSÁRIO. DIREITO TRIBUTÁRIO. ICMS. TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DO MESMO TITULAR. EXIGIBILIDADE. A TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DO MESMO CONTRIBUINTE PARA OUTRO ESTADO, SENDO A FILIAL TAMBÉM INSCRITA COMO CONTRIBUINTE DO ICMS, CONFIGURA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DE ICMS. ASSIM, VERIFICA-SE A OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR DO ICMS NO MOMENTO DA SAÍDA DA MERCADORIA DO ESTABELECIMENTO DO CONTRIBUINTE, AINDA QUE PARA OUTRO ESTABELECIMENTO DO MESMO TITULAR, CONFORME DISPÕE O ARTIGO 12, INCISO I, DA LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96. NESTE CONTEXTO, IMPÕE-SE O RECOLHIMENTO DO ICMS QUANDO DO TRANSPORTE DE BENS ENTRE MATRIZES E FILIAIS, MESMO EM OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. POR MAIORIA, APELO DO ESTADO PROVIDO, VENCIDO O DES. CANÍBAL QUE DESPROVEU, E, À UNANIMIDADE, RECURSO ADESIVO E REEXAME NECESSÁRIO JULGADOS PREJUDICADOS. (APELAÇÃO E REEXAME NECESSÁRIO Nº 70030987325, PRIMEIRA CÂMARA CÍVEL, TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO RS, RELATOR: JORGE MARASCHIN DOS SANTOS, JULGADO EM 16/12/2009). GRIFOU-SE.

Conveniente registrar, ainda, que recentemente a discussão sobre a base de cálculo na transferência interestadual foi submetida e apreciada pela Segunda Turma do STJ que decidiu pela aplicação daquilo que o legislador complementar positivou, em ementa assim vazada:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ICMS. BASE DE CÁLCULO. ESTABELECIMENTOS. MESMO TITULAR. TRANSFERÊNCIA ENTRE FÁBRICA E CENTRO DE DISTRIBUIÇÃO. ARTIGO 13, § 4º, DA LC 87/96. 1. DISCUTE-SE A BASE DE CÁLCULO DO ICMS EM OPERAÇÕES EFETUADAS PELA RECORRENTE ENTRE A FÁBRICA (SP), O CENTRO DE DISTRIBUIÇÃO (SP) E A FILIAL SITUADA NO RIO GRANDE DO SUL. PRECISAMENTE, A CONTROVÉRSIA REFERE-SE À BASE DE CÁLCULO ADOTADA NA SAÍDA DE PRODUTOS DO CENTRO DE DISTRIBUIÇÃO COM DESTINO AO ESTADO GAÚCHO, O QUE DEMANDA A INTERPRETAÇÃO DO ARTIGO 13, § 4º, DA LC 87/96.

2. EM RESUMO, A RECORRENTE FABRICA MERCADORIAS EM SÃO

PAULO-SP E AS TRANSFERE ÀS FILIAIS ESPALHADAS PELO BRASIL. EM VIRTUDE DO GRANDE VOLUME, UTILIZA, ALGUMAS VEZES, O CENTRO DE DISTRIBUIÇÃO LOCALIZADO EM SÃO BERNARDO DO CAMPO-SP, ANTES DE PROCEDER À REMESSA.

3. CONSTATOU O ARESTO QUE, NA SAÍDA DAS MERCADORIAS DO CENTRO DE DISTRIBUIÇÃO PAULISTA, A RECORRENTE REGISTRAVA COMO VALOR DAS MERCADORIAS UM PREÇO SUPERIOR AO CUSTO DE PRODUÇÃO, PRÓXIMO OU MAIOR DO QUE O VALOR FINAL DO PRODUTO (NAS ALIENAÇÕES OCORRIDAS ENTRE A FILIAL GAÚCHA E O COMÉRCIO VAREJISTA OU ATACADISTA DAQUELE ESTADO).

4. A SOCIEDADE EMPRESÁRIA RECOLHEU AOS COFRES PAULISTAS ICMS CALCULADO COM BASE NO VALOR MAJORADO, GERANDO CRÉDITO NA ENTRADA DOS BENS NA FILIAL DO RS, ONDE A ALIENAÇÃO DAS MERCADORIAS A TERCEIROS ACARRETOU DÉBITO DE ICMS, QUE ACABOU COMPENSADO COM OS CRÉDITOS ANTERIORES PAGOS AO ESTADO DE SÃO PAULO. EM CONSEQUÊNCIA, CONCLUIU O ACÓRDÃO RECORRIDO: "... O ESTADO DE ORIGEM ACABA FICANDO COM TODO O IMPOSTO, E O ESTADO DE DESTINO APENAS COM O DEVER DE ADMITIR E COMPENSAR OS CRÉDITOS DO CONTRIBUINTE" (FL. 1.172V).

5. A QUESTÃO JURÍDICA EM DEBATE, PORTANTO, REFERE-SE À BASE DE CÁLCULO DO ICMS NA SAÍDA DE MERCADORIA PARA ESTABELECIMENTO LOCALIZADO EM OUTRO ESTADO DO MESMO TITULAR - ARTIGO 13, § 4º, DA LC 87/96.

6. NA ESPÉCIE, POR DIVERSAS RAZÕES A BASE DE CÁLCULO DO ICMS DEVE SER O CUSTO DA MERCADORIA PRODUZIDA NOS TERMOS DO ARTIGO 13, § 4º, II, DA LC 87/96 (E NÃO A ENTRADA MAIS RECENTE).

(...)

16. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO EM PARTE E PROVIDO TAMBÉM EM PARTE.

(RESP 1109298/RS, REL. MINISTRO CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 26/04/2011, DJE 25/05/2011) (GRIFOU-SE)

Outrossim, por força do disposto no art. 110 do RPTA (art. 182, inciso I da Lei nº 6.763/75), não se incluem na competência deste órgão julgador administrativo “a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo”.

Quanto às saídas em transferência de bens do ativo com menos de 01 ano, cabe ressaltar que há previsão de não incidência de ICMS na legislação mineira (art. 5º, inciso XII da Lei nº 6.763/75) apenas para saída de bem pertencente ao ativo permanente imobilizado pelo prazo mínimo de 12 (doze meses), o que não é o caso dos bens transferidos pela Autuada.

Dessa forma, correto, em parte, o estorno dos créditos na forma efetuada pela Fiscalização, uma vez que, ao contrário do entendimento da Defesa, à luz da legislação tributária vigente, as operações retratadas nos documentos fiscais de saída

acostados aos autos (exceto aquelas acima mencionadas) estão sujeitas à incidência do ICMS.

Relativamente às multas aplicadas, aduz a Defesa não haver amparo legal para coexistência das duas penalidades exigidas de maneira cumulativa, uma vez que só existe descumprimento de obrigação principal, inexistindo obrigação acessória, devendo o montante global atribuído pela Fiscalização a título de multa ser reduzido, mediante cancelamento da multa isolada.

Com efeito, a multa de 50% (cinquenta por cento) prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 (Multa de Revalidação) refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão do recolhimento a menor efetuado pela Impugnante. Já a multa capitulada no art. 55, inciso XXVI da citada lei (Multa Isolada) foi exigida pelo aproveitamento indevido do crédito, descumprimento de obrigação acessória, qual seja, o dever de aproveitar como previsto na legislação créditos de ICMS. Vê-se, portanto, que se trata de infrações distintas, uma relativa à obrigação principal e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

Os arts. 53, 55 e 56 da Lei nº 6.763/75 dispõem sobre as sanções tributárias da seguinte forma:

Art. 53 - As multas serão calculadas tomando-se como base:

I - o valor da Unidade Fiscal de Referência - UFIR -, prevista no artigo 224 desta Lei, vigente na data em que tenha ocorrido a infração e, quando for o caso, o valor do imposto não declarado; (Nota: Conforme o § 1º do Art. 224, as menções, na legislação tributária estadual, à Unidade Fiscal de Referência - UFIR - consideram-se feitas à UFEMG, bem como os valores em UFIR consideram-se expressos em UFEMG.)

II - o valor das operações ou das prestações realizadas;

III - o valor do imposto não recolhido tempestivamente no todo ou em parte.

IV - o valor do crédito de imposto indevidamente utilizado, apropriado, transferido ou recebido em transferência.

§ 1º - As multas serão cumulativas, quando resultarem concomitantemente do não cumprimento de obrigação tributária acessória e principal.

(...)

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:

(...)

XXVI - por apropriar crédito em desacordo com a legislação tributária, ressalvadas as hipóteses previstas nos incisos anteriores - 50% (cinquenta

por cento) do valor do crédito indevidamente apropriado;

(...)

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

I - havendo espontaneidade no recolhimento do principal e acessórios, nos casos de falta de pagamento, pagamento a menor ou intempestivo do imposto, observado o disposto no § 1º deste artigo, a multa será de:

a) 0,15% (zero vírgula quinze por cento) do valor do imposto, por dia de atraso, até o trigésimo dia;

b) 9% (nove por cento) do valor do imposto do trigésimo primeiro ao sexagésimo dia de atraso;

c) 12% (doze por cento) do valor do imposto após o sexagésimo dia de atraso;

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.

(...)

Analisando o disposto no art. 53 retrocitado, pode-se concluir que o seu inciso I cuida das infrações formais, ou seja, o descumprimento de obrigações acessórias mais simples e diretas, independentemente da ausência de recolhimento do tributo.

Ao contrário, os incisos II a IV tratam de obrigações acessórias normalmente vinculadas à obrigação principal, sendo, portanto, proporcionais ao valor do ilícito praticado ou do tributo não recolhido.

Na doutrina de Aliomar Baleeiro (Direito Tributário Brasileiro, atualizado por Mizabel Derzi, 11ª ed., p. 759), as penalidades compreendem as infrações, relativas ao descumprimento do dever de pagar o tributo tempestivamente e as infrações apuradas em autuações, de qualquer natureza (multas moratórias ou de revalidação) e as infrações aos deveres de fazer ou não fazer, chamados acessórios (às quais se cominam multas específicas).

Dessa forma, a multa de revalidação tem a finalidade de garantir a integralidade da obrigação tributária contra a prática de ilícitos e não se confunde com a multa moratória nem com a compensatória ou mesmo com a multa isolada e, portanto, foi aplicada corretamente no presente caso.

Resta claro que não se configura qualquer ilegalidade a cobrança de multa de revalidação nos moldes e nos valores previstos, já que possui ela caráter punitivo e repressivo à prática de sonegação, não tendo em absoluto caráter de confisco, tratando-se apenas de uma penalidade pelo não pagamento do tributo devido, de modo a coibir a inadimplência.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também obteve autorização do Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível nº 1.0672.98.011610-3/001, ementada da seguinte forma:

**EMENTA:** DIREITO TRIBUTÁRIO - MULTA DE REVALIDAÇÃO - EXPRESSA PREVISÃO - LEI ESTADUAL Nº 6.763/75 - MEIO DE COERÇÃO - REPRESSÃO À SONEGAÇÃO - CONSTITUCIONALIDADE. A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM A FINALIDADE DE GARANTIR A INTEGRALIDADE DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA CONTRA A PRÁTICA DE ATOS ILÍCITOS E INADIMPLENTO E NÃO SE CONFUNDE COM A MULTA MORATÓRIA NEM COM A COMPENSATÓRIA OU MESMO COM A MULTA ISOLADA. A LEI, AO PREVER COMO BASE DE CÁLCULO DA MULTA DE REVALIDAÇÃO O VALOR DO TRIBUTO DEVIDO, PERMITE A SUA ATUALIZAÇÃO, PARA NÃO HAVER DEPRECIAÇÃO DO VALOR REAL DA MESMA.

**APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0672.98.011610-3/001 - COMARCA DE SETE LAGOAS - APELANTE(S): FAZENDA PÚBLICA ESTADO MINAS GERAIS - APELADO(A)(S): CASA MARIANO LTDA. - RELATORA: EXM<sup>a</sup>. SR<sup>a</sup>. DES<sup>a</sup>. VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE.**

No caso dos autos, determina a norma tributária que a apropriação de créditos de ICMS deve obedecer as regras postas na legislação tributária. Ao descumprir a norma tributária, ocorre o inadimplemento de obrigação tributária acessória, sujeitando-se o infrator às penalidades previstas nos arts. 54 e 55 da Lei nº 6763/75, conforme o caso.

Por outro lado, a ausência de recolhimento integral da obrigação principal, por ter se utilizado de créditos de ICMS indevidos e não autorizados pela norma tributária que rege a espécie, sujeita o contribuinte à penalidade moratória, prevista no art. 56 da mencionada lei e, existindo ação fiscal, a pena prevista no inciso II do referido dispositivo legal.

Por fim, frisa-se que a aplicação das penalidades foi efetivada na medida prevista na legislação tributária deste Estado, não competindo ao CC/MG negar aplicação de dispositivo legal, nos termos do art. 182 da Lei nº 6.763/75.

As demais alegações da Defesa são insuficientes para elidir a acusação fiscal.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento para excluir as exigências fiscais relativas às notas fiscais de saída correspondentes à devolução/troca/retorno de material de uso e consumo, e de retorno de mercadoria recebida para demonstração, no período anterior a junho de 2008. Vencido, em parte, o Conselheiro Carlos Alberto Moreira Alves, que julgava parcialmente procedente o lançamento para excluir essas exigências fiscais citadas em todo o período da autuação. Vencidos também, em parte, o Conselheiro Reinaldo Lage Rodrigues de Araujo (Revisor), que julgava parcialmente procedente para excluir as exigências relativas ao período anterior a junho de 2008, em face da decadência prevista no § 4º do art. 150 do

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

CTN e os Conselheiros Eduardo de Souza Assis e Cindy Andrade Morais que julgavam procedente o lançamento. Designado relator o Conselheiro Carlos Alberto Moreira Alves. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. João Manoel Martins Vieira Rolla e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Gabriel Arbex Valle. Conforme art. 163, § 2º do RPTA, esta decisão estará sujeita a Recurso de Revisão, interposto de ofício pela Câmara, ressalvado o disposto no § 4º do mesmo artigo. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros vencidos.

**Sala das Sessões, 30 de junho de 2015.**

**Carlos Alberto Moreira Alves  
Presidente / Relator designado**

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

Acórdão: 21.751/15/3ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000191389-52  
Impugnação: 40.010134364-06  
Impugnante: Vale S/A  
IE: 317024161.57-04  
Proc. S. Passivo: Rodolfo de Lima Gropen/Outro(s)  
Origem: DF/BH-3 - Belo Horizonte

Voto proferido pelo Conselheiro Reinaldo Lage Rodrigues de Araujo, 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.

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 Código Tributário Nacional (CTN).

Em decisão de 19/10/10, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) manifestou pela aplicabilidade do art. 173, inciso I do CTN na hipótese da apuração do ICMS, como decidido no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.199.262-MG, com a seguinte ementa:

AGRG NO RECURSO ESPECIAL Nº 1.199.262 - MG

RELATOR : MINISTRO HUMBERTO MARTINS

AGRAVANTE : TELEMAR NORTE LESTE S/A

ADVOGADO : SACHA CALMON NAVARRO COELHO E OUTRO(S)

AGRAVADO : ESTADO DE MINAS GERAIS

PROCURADOR : GLEIDE LARA MEIRELLES SANTANA E OUTRO(S)

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

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

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

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

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

AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO.

#### ACÓRDÃO

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

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

IMPEDIDO O SR. MINISTRO CESAR ASFOR ROCHA.

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

Porém, a decisão, ora destacada, foi levada novamente a apreciação, em embargos de divergência, quando se proferiu a seguinte decisão:

AGRG NOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 1.199.262 – MG (2011/0036985-1)

RELATOR : MINISTRO BENEDITO GONÇALVES

AGRAVANTE : ESTADO DE MINAS GERAIS

PROCURADORA : FABIOLA PINHEIRO LUDWIG

AGRAVADO : TELEMAR NORTE LESTE S/A

ADVOGADO : SACHA CALMON NAVARRO COELHO E OUTRO(S)

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

1. AGRAVO REGIMENTAL CONTRA DECISÃO QUE DEU PROVIMENTO AOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA PELOS QUAIS A CONTRIBUINTE SUSCITA DISSENSO PRETORIANO ACERCA DA CONTAGEM DO LAPSO DECADENCIAL PARA O LANÇAMENTO DE OFÍCIO TENDENTE A COBRAR AS DIFERENÇAS DE CRÉDITO DE TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO PAGO A MENOR EM DECORRÊNCIA DE CREDITAMENTO INDEVIDO.

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

3. "[...] OCORRENDO O PAGAMENTO ANTECIPADO POR PARTE DO CONTRIBUINTE, O PRAZO DECADENCIAL PARA O LANÇAMENTO DE EVENTUAIS DIFERENÇAS É DE CINCO ANOS A CONTAR DO FATO GERADOR, CONFORME ESTABELECE O § 4º DO ART. 150 DO CTN" (AgRG nos EREsp. 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Seção, DJ 10.4.2006).

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

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

6. NA ESPÉCIE, O ACÓRDÃO QUE JULGOU O RECURSO ESPECIAL FOI CLARO AO CONSIGNAR QUE 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.

7. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.

Dessa forma, na esteira do mais recente provimento judicial e, considerando que em todos os períodos autuados a Impugnante realizou recolhimentos do imposto, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário deve levar em consideração o disposto no art. 150, § 4º do CTN.

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

Assim, as exigências relativas ao período de janeiro a junho de 2008, encontram-se fulminadas pela decadência, uma vez que a intimação do Auto de Infração ocorreu em 10/06/13.

Posto isso, julgo pela procedência parcial do lançamento para excluir as exigências referentes ao período anterior a junho 01/01/08 a 10/06/08 nos termos do § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional (CTN).

**Sala das Sessões, 30 de junho de 2015.**

**Reinaldo Lage Rodrigues de Araujo  
Conselheiro**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

---

Acórdão:	21.751/15/3 <sup>a</sup>	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.000191389-52	
Impugnação:	40.010134364-06	
Impugnante:	Vale S/A	
	IE: 317024161.57-04	
Proc. S. Passivo:	Rodolfo de Lima Gropen/Outro(s)	
Origem:	DF/BH-3 - Belo Horizonte	

---

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.

Acusação fiscal versa sobre a falta de recolhimento do ICMS devido, no período de janeiro a dezembro de 2008, tendo em vista que a Autuada apropriou indevidamente crédito do imposto, lançados no Campo “Outros Créditos” da Declaração de Apuração e Informação de ICMS (DAPI), destacados em notas fiscais por ela emitidas quando das saídas de mercadorias e bens do estabelecimento.

Exigência de ICMS, multa de revalidação e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.

Pelo voto de qualidade, decide a Câmara em julgar parcialmente procedente o lançamento para excluir as exigências fiscais relativas às notas fiscais de saída correspondentes às transferências interestaduais, para outro estabelecimento do mesmo titular, de material de uso ou consumo e devolução/troca/retorno de material de uso e consumo, bem como relativas às saídas internas em transferência, para outro estabelecimento do mesmo titular, de material de uso ou consumo e de retorno/remessa de mercadoria recebida para demonstração, no período anterior a junho de 2008.

A divergência, motivada nas exclusões dos votos vencedores, encontra inicialmente suporte na *aplicação do disposto no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional – CTN, de modo a ver configurada a decadência, obstando o lançamento realizado pela Fiscalização relativamente ao período anterior a junho de 2008*, na forma do voto do Conselheiro Reinaldo Lage Rodrigues de Araújo.

Combinando essa decisão com o voto do Conselheiro Presidente, Carlos Alberto Moreira Alves, que  *julgava parcialmente procedente o lançamento para excluir em todo o período autuado as exigências fiscais relativas às notas fiscais de saída correspondentes à devolução/troca/retorno de material de uso e consumo, e de retorno de mercadoria recebida para demonstração*, tem-se configuradas as exclusões, pelo voto de qualidade, no período que antecede a junho de 2008.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Entretanto, no entendimento deste Conselheiro, não há de se falar em decadência ao direito de lançar, relativamente aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2008 com aplicação do disposto no § 4º do art. 150 do CTN, como sustentado pela Impugnante e acatado em parte da decisão.

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

No entanto, constitui regra geral que ao lançamento de ofício aplica-se a contagem fixada no art. 173, inciso I do CTN.

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

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

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

No mesmo sentido decidiu o Egrégio Superior Tribunal de Justiça (STJ) ao apreciar o Recurso Especial nº 448.416-SP, sob a relatoria do Ministro Otávio Noronha, cuja ementa assim expressa:

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

1. NA HIPÓTESE EM QUE O RECOLHIMENTO DOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO OCORRE EM DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL E, POR CONSEQUENTE, PROCEDE-SE AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO (CTN,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ART. 149), O PRAZO DECADENCIAL DE 5 (CINCO) ANOS, NOS TERMOS DO ART. 173, I, DO CTN, TEM INÍCIO NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE ESSE LANÇAMENTO (DE OFÍCIO) PODERIA HAVER SIDO REALIZADO.

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

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

Da mesma forma, no julgamento de Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial o Ministro do STJ, o Relator Humberto Martins:

PROCESSO: AGRG NO ARES P 76977 RS 2011/0191109-3

RELATOR(A): MINISTRO HUMBERTO MARTINS

JULGAMENTO: 12/04/2012

ÓRGÃO JULGADOR: T2 - SEGUNDA TURMA

PUBLICAÇÃO: DJE 19/04/2012

### EMENTA

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

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

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Dessa forma, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo ao exercício de 2008 somente expirou em 31/12/13, conforme disposto no inciso I do mencionado art. 173, não ocorrendo a decadência relativamente ao crédito tributário exigido, uma vez que a intimação do Auto de Infração em discussão ocorreu em 10/06/13 (fls. 03).

Do contexto dos autos, com relação ao mérito propriamente dito, nota-se a reiterada prática da Autuada no lançamento a título de "outros créditos" ao final do período de apuração, dos valores indevidamente tributados na emissão dos documentos fiscais de saídas. Alega ter emitido com tributação, operações consideradas não tributadas e/ou com suspensão do ICMS devido.

Chama atenção o procedimento externado nas operações. Que razão levaria à inclusão mensal das parcelas, diga-se, diminuta em relação ao montante dos "outros créditos" das DAPIs, já de antemão conhecendo a impropriedade da tributação das operações na forma da legislação vigente. Se muito, o destaque do tributo levado a efeito nos documentos fiscais, sofreria interrupção nos meses subsequentes ao primeiro período onde detectado o equívoco. Não resta coerência na repetição do erro e dos lançamentos nas declarações mensais ao longo dos exercícios, conforme constatado pela Fiscalização.

Ressalta-se a existência de regras claras, tanto com relação a não tributação das operações retratadas na emissão dos documentos fiscais, quanto na forma de reparação dos erros crassos cometidos. Nenhuma das duas foi respeitada pela Impugnante, que se insurge contra os dispositivos disponibilizados na legislação mineira para adoção de mecanismos próprios que melhor lhe convém, desprezando a "ratio legis", em especial e mais gravosa, a que serve para o controle fiscal.

Importante lembrar dos pontos da manifestação fiscal que são esclarecedores dos fatos apontados e da condição ensejadora da lide. Segundo levantamento fiscal, os documentos emitidos referem-se a: devolução compras material de uso e consumo, remessa para troca, retorno de mercadoria de bem recebido para troca, retorno de demonstração, transferência de ativo menos de um ano uso, retorno de empréstimo, retorno de mercadoria recebida para análise ou teste e remessa para análise ou teste.

Nem todas as operações retratadas inserem-se naquelas que sofrerão a tributação pelo ICMS. Temos que para tratamentos tributários diferentes existem soluções corretivas também dispare, não procedendo a solução coletiva encontrada pela Impugnante para alicerçar o seu desiderato.

Do compêndio dos erros cometidos na emissão dos documentos, existem casos inclusive em que o destinatário estaria prejudicado com a falta do destaque da mercadoria devolvida, uma vez esta remetida com o débito do imposto e pendente do crédito a ser apropriado no retorno. Efetivamente o vendedor original apropriou deste

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

crédito na devolução, pois a Impugnante o destacou, não o assumindo ao final do período com o procedimento de lança-lo no campo “outros créditos” da DAPI. Ou seja, o procedimento de débito e crédito legalmente previsto, não foi observado pela Impugnante na devolução, servindo-se de mecanismos próprios de anulação do débito, mesmo o transferindo a terceiros.

Conforme se depreende dos esclarecimentos fiscais, caberia à Impugnante adotar o mecanismo regulamentar que melhor lhe provessesse de conformidade com o erro praticado. Se destacado ICMS em operação não sujeita à tributação, os procedimentos previstos no art. 94 do RICMS/02 e na I.N. nº DLT/SRE 03/92 e/ou os procedimentos previstos no art. 28 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08

É importante reforçar que os documentos foram emitidos e repassados com os valores debitados nos campos correspondentes ao imposto e que nesta condição podem assegurar a apropriação do crédito no destino, motivo pelo qual existem previsões regulamentares da forma de reversão daquelas situações de incorreção, assegurado o controle fiscal dos ajustes.

Assegurar razão à Impugnante nos moldes como procedido e rechaçado pelo trabalho fiscal é garantir dentro do processo um procedimento executado ao arrepio dos dispositivos reguladores da matéria, sujeitando o escopo controlístico almejado pelo legislador ao limbo.

Portanto, escorreito o trabalho fiscal nos moldes da autuação, pelo que deve ser considerado procedente o lançamento.

**Sala das Sessões, 30 de junho de 2015.**

**Eduardo de Souza Assis  
Conselheiro**