

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.866/15/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000252764-58
Impugnação: 40.010137516-20
Impugnante: Fulig Fundação de Ligas Limitada
IE: 223137501.00-43
Proc. S. Passivo: Luiz Fernando Amaral Tonelli/Outro(s)
Origem: DF/Divinópolis

EMENTA

ATO/NEGÓCIO JURÍDICO – DESCONSIDERAÇÃO – OPERAÇÕES SIMULADAS. Restou evidenciada a existência de operações simuladas realizadas entre o estabelecimento da Autuada e empresa sem existência real, criada apenas para utilização de tratamento tributário diferenciado previsto na Lei Complementar nº 123/06 (Simples Nacional). É inaplicável a desconsideração do negócio jurídico, nos termos do disposto no art. 149, inciso VII do CTN c/c parágrafo único do art. 205 da Lei nº 6.763/75. Não obstante, uma vez que a Fiscalização observou todos os requisitos e pressupostos normativos para desconsideração da constituição da sociedade, acata-se o procedimento realizado.

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – ENTRADAS FICTÍCIAS. Acusação fiscal de recolhimento a menor do ICMS em razão de apropriação indevida de créditos do imposto destacados em notas fiscais que não correspondem a efetiva entrada de mercadorias no estabelecimento autuado, uma vez que a empresa vendedora não tem existência real, trata-se de seção fabril, usinagem, acabamento final e laboratório de testes de qualidade da Autuada. Exigência de ICMS e Multa de Revalidação. Crédito tributário reformulado pela Fiscalização. Entretanto, deve-se considerar na apuração, os créditos do imposto destacados nas notas fiscais de aquisição, passíveis de aproveitamento, além do montante do ICMS recolhido no regime de tributação do Simples Nacional.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - FALTA DE REGISTRO/ESCRITURAÇÃO DE DOCUMENTO FISCAL NOS LIVROS PRÓPRIOS - LIVRO REGISTRO DE ENTRADA. Constatada a falta de registro de notas fiscais de aquisição de mercadorias, no livro Registro de Entradas (EFD/SPED), nos termos do art. 16, inciso VI da Lei nº 6.763/75. Exige-se a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso I da citada lei. Crédito tributário reformulado pela Fiscalização. Entretanto, devem ser mantidas as exigências fiscais somente em relação aos documentos que a Autuada reconheceu a irregularidade fiscal.

ALÍQUOTA DE ICMS – APLICAÇÃO INCORRETA – DESTINATÁRIO NÃO CONTRIBUINTE DO IMPOSTO. Constatada a emissão de notas fiscais, em operações interestaduais, para destinatários não contribuintes do ICMS, com utilização de alíquota interestadual quando a legislação determina o destaque do

imposto à alíquota interna. Exigências de ICMS e Multa de Revalidação. Crédito tributário reformulado pela Fiscalização. Entretanto, deve-se excluir, ainda, a exigência referente à Nota Fiscal nº 025973, uma vez que foi comprovada a inexistência de operação tributada.

SUSPENSÃO – DESCARACTERIZAÇÃO – FALTA DE RETORNO NO PRAZO REGULAMENTAR. Constatada a remessa de mercadoria para conserto ao abrigo da suspensão do imposto, sem retorno no prazo previsto no subitem 1.1 do Anexo III do RICMS/02. Exigências fiscais de ICMS e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75. Entretanto, como restou comprovado nos autos que o equipamento foi devolvido à origem, sem a realização da venda, cancelam-se as exigências fiscais.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A acusação fiscal versa sobre as supostas irregularidades praticadas pela Impugnante, quais sejam:

1. aproveitamento indevido de créditos destacados nos documentos da empresa ICOPROFFER Ind. e Com. de Prod. Ferroviários, sem existência real, criada apenas para a utilização do tratamento tributário diferenciado previsto na Lei Complementar nº 123/06 (Simples Nacional);

2. falta de registro no livro Registro de Entradas (EFD/SPED) dos documentos listados no anexo II do Auto de Infração;

3. recolhimento a menor de ICMS pela aplicação da alíquota de 7% (sete por cento) nas NFe nºs 025779, 025973 e 026018, destinadas à empresa localizada no estado de São Paulo, com inscrição “isento”, portanto, não contribuinte do ICMS;

4. descaracterização da suspensão pela falta de retorno no prazo de 180 (cento e oitenta) dias, estabelecido no subitem 1.1 do Anexo III do RICMS/02, da mercadoria remetida por meio da NF nº 022714, de 25/11/09;

5. recolhimento a menor de ICMS referente a NFe nº 026059 de 30/4/13, complementar da NFe nº 026024, com menção do ICMS no campo “Informações Complementares” e escriturada sem o devido débito do imposto.

Exigiu-se ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multas Isoladas capituladas no art. 54, inciso II e art. 55, inciso I, ambos da citada lei.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, por intermédio de procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 106/189.

O crédito tributário foi reformulado pela Fiscalização às fls. 361/367, para excluir parcialmente as exigências dos itens 2 e 3 e totalmente do item 5 do Auto de Infração.

Regularmente intimada, a Impugnante às fls. 374/387 reitera os argumentos apresentados na inicial, acrescentando que os documentos juntados foram a título de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

amostragem das incorreções constantes no trabalho fiscal, sendo a documentação apresentada na inicial a que logrou êxito em consegui-la junto a alguns emitentes, acrescentando não ter o “poder de polícia” para compelir os demais a entregar os documentos.

A Fiscalização apresenta Manifestação às fls. 389/401.

Em sessão realizada em 24/06/15, a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG converteu o julgamento em diligência para que a Fiscalização, considerando a alegação da Impugnante da não realização do negócio comercial em algumas cobranças da falta de registro de documentos de entradas/aquisições de mercadorias, planilhas ajustadas às fls. 365/367, cujas notas fiscais não foram acatadas na impugnação, juntasse aos autos outras provas da realização do ato comercial, tais como: CTCR, carimbo dos Postos Fiscais do itinerário, canhotos dos documentos comprovando a entrega, comprovantes de pagamento, pedidos, dentre outros.

A Fiscalização manifesta-se às fls. 408/409, informando que deixou de promover a diligência determinada por entender desnecessária ao esclarecimento do fato, qual seja, a falta de registro das notas fiscais.

Aberta vista para a Impugnante, que se manifesta às fls. 416/433, oportunidade em que junta novos documentos.

A Fiscalização, novamente, manifesta-se às fls. 435/436.

Em sessão realizada em 07/10/15, presidida pelo Conselheiro Eduardo de Souza Assis, acorda a 3ª Câmara do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, acatar a desconsideração do negócio jurídico de que se trata o art. 205-A da Lei nº 6763/75 c/c o art. 83 do RPTA. Também, em preliminar, à unanimidade, deferiu-se o pedido de vista do processo, nos termos da Portaria nº 04/01, formulado pelo Presidente, marcando-se a continuação do julgamento para o dia 14/10/15.

Na oportunidade, foram proferidos os votos dos Conselheiros, a saber: o Conselheiro Bernardo Motta Moreira (Relator) e a Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão, que julgavam parcialmente procedente o lançamento nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 361/367 e, ainda, para, em relação ao item 1 do Auto de Infração considerar na apuração do imposto os créditos destacados nas notas fiscais de aquisições da Icoproffer passíveis de aproveitamento, além do montante de ICMS recolhido no Simples Nacional; em relação ao item 2 do Auto de Infração: excluir as exigências relativas às notas fiscais remanescentes, desde que não reconhecida a irregularidade pela Impugnante; em relação ao item 3 do Auto de Infração: excluir a Nota Fiscal nº 025973; e, em relação ao item 4 do Auto de Infração: excluir todas as exigências fiscais; e a Conselheira Cindy Andrade Morais (Revisora) que discordava apenas das exclusões relativas ao Item 1 do Auto de Infração.

DECISÃO

Da Preliminar

Da Desconsideração do Negócio Jurídico

21.866/15/3ª

A Fiscalização entendeu ser aplicável o procedimento da desconsideração do negócio jurídico, previsto no art. 205 e 205-A da Lei nº 6.763/75 e regulamentado pelo art. 83 e seguintes do RPTA, ao caso dos autos.

Todavia, em que pese a desconsideração do negócio jurídico empreendida pela Fiscalização, infere-se que os negócios jurídicos simulados, por se tratar de ilícitos típicos (evasão fiscal), não se enquadram na norma contida no art. 116, parágrafo único do Código Tributário Nacional - CTN. Desse modo, a Fiscalização não precisaria sequer desconsiderar o negócio simulado, bastando a ela demonstrar que houve operações simuladas realizadas entre a Autuada e ICOPROFFER, com a finalidade de reduzir parcela do imposto devido, o que restou plenamente demonstrado nos presentes autos.

Por outro lado, vislumbrando o aproveitamento indevido de créditos de ICMS oriundos de supostas operações praticadas por empresa optante pelo "Simples Nacional" que não teria existência real (ICOPROFFER), foi realizado pela Fiscalização o procedimento de desconsideração do ato jurídico.

A possibilidade de desconsideração de ato ou negócio jurídico encontra-se prevista nos arts. 205 e 205-A da Lei nº 6.763/75 e regulamentada pelo art. 83 e seguintes do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, com a seguinte redação:

Lei nº 6.763/75

Art. 205. Os atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador de tributo ou a natureza dos elementos constitutivos de obrigação tributária serão desconsiderados, para fins tributários, pelo Auditor Fiscal da Receita Estadual.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica a atos e negócios jurídicos em que se verificar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, os quais serão objeto de procedimento distinto.

(...)

Art. 205-A. São passíveis de desconsideração os atos ou negócios jurídicos que visem a reduzir o valor de tributo, a evitar ou postergar o seu pagamento ou a ocultar os verdadeiros aspectos do fato gerador ou a real natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

§ 1º Para a desconsideração de ato ou negócio jurídico levar-se-á em conta, entre outros aspectos, a ocorrência de:

- I - falta de propósito negocial;
- II - abuso de forma jurídica.

§ 1º Para a desconsideração de ato ou negócio jurídico levar-se-á em conta, entre outros

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

aspectos, a ocorrência de falta de propósito negocial ou abuso de forma jurídica.

§2º A opção dos envolvidos pela forma mais complexa ou mais onerosa para a prática de determinado ato ou negócio jurídico são situações exemplificativas de falta de propósito negocial.

§3º Considera-se abuso de forma jurídica a prática de ato ou negócio jurídico indireto que produza o mesmo resultado econômico do ato ou negócio jurídico oculto.

§4º Para efeitos de desconsideração do ato ou negócio jurídico, o Auditor Fiscal da Receita Estadual, simultaneamente ou após o início da ação fiscal, deverá:

(...)

§ 7º O procedimento disposto no §4º não se aplica a atos e negócios jurídicos em que se comprovar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

§ 8º O disposto no § 5º não se aplica quando constatada, em ação fiscal, a prática da mesma conduta, que tenha levado à desconsideração do ato ou negócio jurídico pela mesma pessoa, considerando-se em conjunto todos os seus estabelecimentos, no período de cinco anos contados da data em que houver sido efetuado o pagamento ou a declaração de revelia, ou contados da data da decisão desfavorável irrecorrível na esfera administrativa, relativamente à conduta anterior.

RPTA

Art. 84. A desconsideração do ato ou negócio jurídico praticado com a finalidade de ocultar a ocorrência do fato gerador do imposto ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária ensejará o lançamento de ofício do respectivo crédito tributário.

Importante mencionar que o lançamento é efetuado de ofício quando comprovado que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação, conforme determina a norma ínsita no art. 149, inciso VII do CTN.

Com base nesse dispositivo legal, deve ser desconsiderado, para efeitos fiscais, o ato simulado, no caso, as operações de saída de mercadorias entre a ICOPROFFER e a Autuada, podendo o Auto de Infração ser lavrado independentemente do procedimento retromencionado.

Assim, apesar de inaplicável o procedimento previsto nos arts. 205 e 205-A da Lei nº 6.763/75 ao caso dos autos, ilegalidade não há no lançamento, tendo em vista o disposto no art. 149, inciso VII do CTN.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nesse sentido, são várias decisões do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais (TJMG), nas quais foi analisado o procedimento de desconsideração do negócio jurídico efetuado pela Fiscalização. Veja-se, por exemplo, a seguinte decisão:

EMENTA: REEXAME NECESSÁRIO E APELAÇÃO CÍVEL - AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL - GRUPO EMPRESARIAL DISSIMULADO FORMALMENTE EM PEQUENAS EMPRESAS, COM O ÚNICO OBJETIVO DE AFERIR ILICITAMENTE TRATAMENTO TRIBUTÁRIO PRIVILEGIADO E DIFERENCIADO RESERVADO À PEQUENAS EMPRESAS - AUSÊNCIA DE PROVAS DE OBJETIVO ECONÔMICO OU NEGOCIAL DA FRAGMENTAÇÃO EMPRESARIAL - FRAUDE FISCAL - AUTORIZAÇÃO LEGAL PARA ATUAÇÃO FISCAL, MESMO ANTES DO ADVENTO DA LC 104/2001, BASEADA NO ART. 149, VII, DO CTN - EVASÃO DEMONSTRADA - MANUTENÇÃO DA AUTUAÇÃO FISCAL - SENTENÇA REFORMADA EM REEXAME NECESSÁRIO, PARA JULGAR IMPROCEDENTE O PEDIDO INICIAL - PREJUDICADO RECURSO VOLUNTÁRIO.

- MESMO ANTES DA LC 104/01, QUE ALTEROU O ART. 116, DO CTN, O ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO, JÁ AUTORIZAVA A DESCONSIDERAÇÃO DE NEGÓCIOS JURÍDICOS DISSIMULADOS, A EXEMPLO DO DISPOSTO NO ART. 149, VII, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.

- DEMONSTRAÇÃO, PELO FISCO, QUE A AUTORA FAZ PARTE DE UMA SÓ SOCIEDADE EMPRESÁRIA, DISSIMULADA, FORMALMENTE, EM DIVERSAS EMPRESAS DE PEQUENO PORTE, PARA FINS DE AFERIR ILICITAMENTE O TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DIFERENCIADO E PRIVILEGIADO DADO ÀS PEQUENAS EMPRESAS.

- AUSÊNCIA DE PROVAS DE QUALQUER FINALIDADE ECONÔMICA OU NEGOCIAL NA FRAGMENTAÇÃO EMPRESARIAL. DEMONSTRAÇÃO DE OBJETIVO ÚNICO DE REDUÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA.

- RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DA AUTORA, NA MEDIDA EM QUE USUFRUIU INDEVIDAMENTE DO FAVOR FISCAL DECORRENTE DA FRAGMENTAÇÃO DISSIMULADA - EVASÃO FISCAL DEMONSTRADA. MANUTENÇÃO DA AUTUAÇÃO FISCAL.

- SENTENÇA REFORMADA, EM REEXAME NECESSÁRIO, PARA JULGAR IMPROCEDENTE O PEDIDO INICIAL, PREJUDICADO O RECURSO VOLUNTÁRIO. (TJMG - AP CÍVEL/REEX NECESSÁRIO 1.0145.09.562369-3/003, RELATOR(A): DES.(A) SANDRA FONSECA, 6ª CÂMARA CÍVEL, JULGAMENTO EM 17/04/2012, PUBLICAÇÃO DA SÚMULA EM 27/04/2012)

Verifica-se conclusão semelhante em decisões anteriores deste Conselho, como as proferidas nos Acórdãos nº 4.151/13/CE e 4.195/13/CE.

Também nesse sentido, foi recentemente editada a norma do art. 84-A, inciso I do RPTA, que deixou claro que não implica nulidade do lançamento eventual

utilização do procedimento da desconsideração do negócio jurídico pela Fiscalização, nos casos de dolo, fraude e simulação.

Destarte, considerando o acima exposto e que a Fiscalização observou todos os requisitos e pressupostos normativos, conforme será melhor detalhado no tópico seguinte, não há que se falar em qualquer nulidade do lançamento, razão pela qual acata-se a desconsideração da empresa ICOPROFFER.

Do Mérito

Conforme relatado, o contencioso cinge-se a quatro supostas irregularidades praticadas pela Impugnante, uma vez que, após a reformulação do crédito tributário, foi excluído o item 5 do auto de infração.

A primeira irregularidade constatada pela Fiscalização é de aproveitamento indevido de créditos de ICMS oriundos de operações praticadas por empresa optante pelo “Simples Nacional” (ICOPROFFER) que não tem existência real, conforme os vários fatos narrados no AI e documentação anexada.

Compulsando os autos, em especial o Relatório da Fiscalização de fls. 30/31, verifica-se que os fatos apontados no trabalho fiscal foram constatados a partir da análise dos arquivos eletrônicos, documentos e livros fiscais e contábeis da Impugnante, bem como em diligência realizada na planta industrial da Empresa.

Nesse aspecto, as alegações da Impugnante não são suficientes para contestar a autuação.

Conforme exposto na Manifestação Fiscal de fls. 389/401, a ICOPROFFER, embora ter sido constituída em 1992 e ter passado a usufruir dos benefícios na lei do “Simples Nacional” somente em 2007, usufrui dos benefícios atinentes às microempresas e empresas de pequeno porte desde ao menos 2001, com os programas denominados “Simples Minas” e “Micro Gerais”, que traziam benefícios equivalentes aos do Simples Nacional.

Entre tais benefícios havia a possibilidade de destaque e aproveitamento de ICMS com base na alíquota “cheia”, ou seja, a ICOPROFFER destacava 18% (dezoito por cento) de ICMS nas suas notas fiscais e a Impugnante creditava-se integralmente desse valor, enquanto aquela recolhia, a título de ICMS, somente um percentual sobre a receita líquida tributável, que variava de 0,5% (meio por cento) a 4% (quatro por cento) Lei nº 15.219/04 e Anexo X do RICMS/02.

Em relação à alegação da Impugnante de que a ICOPROFFER, somente em agosto de 2009, passou a se estabelecer em área vizinha à Impugnante, sendo os endereços distintos e independentes não procede. A Fiscalização teve o cuidado de demonstrar, conforme se verifica do relatório da diligência fiscal de fls. 30/31 e, inclusive, a partir de mapa extraído do sítio da *internet Google Maps*, que tanto o endereço anterior quanto o atual da ICOPROFFER são áreas contíguas ao estabelecimento industrial da Impugnante.

Não há dúvidas, também, quanto ao que foi apontado no relatório do Auto de Infração no que concerne a inexistência real da ICOPROFFER, desprovida

totalmente de parque industrial, sendo na realidade uma mera seção fabril da Impugnante.

Além disso, outros aspectos apontados no relatório do Auto de Infração demonstram, claramente que a ICOPROFFER é uma seção de usinagem e acabamento final da Impugnante. São eles:

- o demonstrativo elaborado pela Fiscalização de fls. 36, considerou a energia elétrica consumida pela Impugnante e pela ICOPROFFER no período de janeiro de 2010 a julho de 2014, e constatou que 98,58% (noventa e oito vírgula cinquenta e oito por cento) da energia elétrica é registrada, paga e, portanto, consumida pela Impugnante;

- as NFs emitidas pela Impugnante e pela ICOPROFFER não refletem a realização de efetiva e real operação entre elas, tanto pela capacidade de carga do veículo tido como transportador e o peso dos produtos transacionados como, também, pela periodicidade da emissão dos referidos documentos, conforme demonstrado às fls. 37/53;

- os desembolsos contabilizados para pagamento de despesas e de fornecedores da ICOPROFFER são antecedidos de transferências bancárias promovidas pela Impugnante, a título de “adiantamento recebido de cliente”, nos exatos valores e datas dos referidos desembolsos, conforme amplamente demonstrado às fls. 54/72. Vale ressaltar que as contas bancárias da ICOPROFFER são mantidas “zeradas”, fazendo-se as mencionadas transferências na medida da necessidade dos desembolsos;

- conforme o item 4 do Relatório de Visita Fiscal de fls. 30/31, constatou-se que vários funcionários trajavam uniforme da Impugnante no barracão onde funcionaria a ICOPROFFER. Intimadas a apresentarem a relação de funcionários – fls. 73/79, constatou-se que a Impugnante possuía 11 (onze) funcionários – menos de 10% (dez por cento) do total e a ICOPROFFER possuía 91 (noventa e um) funcionários – mais de 90% (noventa por cento) do total. Inclusive, entre os 11 (onze) funcionários da Impugnante, aparece o nome do Sr. Breno Rachid Dellaretti, pertencente ao quadro societário da Impugnante. Vale ressaltar que a quase totalidade dos funcionários estavam registrados na empresa sem existência real, o que, em tese, enseja o aproveitamento indevido dos benefícios previstos no Simples Nacional referente aos encargos sociais e trabalhistas.

Dessa forma, na esteira do entendimento da Fiscalização, constata-se que a ICOPROFFER emite NFs de altos valores para “fazer caixa” e, assim, cobrir as despesas, em especial as de salários e encargos sociais que seriam da Impugnante, gerando créditos consideráveis de ICMS, compensando em muito os créditos do imposto a que a Impugnante teria direito numa situação real, caso não efetuasse a suposta terceirização e adquirisse em seu nome os insumos utilizados no acabamento das peças.

Ficou devidamente demonstrado, mediante robusta documentação – não ilidida pela Autuada –, que a alegada terceirização aparece apenas nos documentos e livros, no papel, enquanto que no mundo real nenhuma terceirização ocorre, já que (i)

inexiste separação física dos estabelecimentos da Impugnante e da ICOPROFFER; (ii) inexiste planta industrial pertencente ou em uso pela ICOPROFFER; (iii) o consumo de energia elétrica é feito apenas pela Impugnante; (iv) pela análise dos elementos contidos nos documentos fiscais que envolvem a suposta terceirização, principalmente pelos baixíssimos valores das supostas remessas para industrialização *versus* os altos valores do suposto retorno de industrialização; (v) os desembolsos financeiros da ICOPROFFER são realizados a partir de equivalentes transferências da Impugnante e, por fim (vi) são gerados altos valores de créditos de ICMS indevidamente aproveitados pela Impugnante.

Por outro lado, ainda em relação ao item 1 do Auto de Infração, faz sentido a alegação da Impugnante de que se considerar a ICOPROFFER como uma mera seção do processo produtivo não seria justo o estado receber o ICMS em duplicidade.

Segundo a Fiscalização, o trabalho fiscal se ateve a auditar as operações praticadas por ambas, conforme dispõe a legislação do ICMS, tendo constatado que o artifício jurídico criado e adotado pela Impugnante restou em recolhimento a menor do ICMS aos cofres públicos. Aduz que, após vencida essa questão, entendendo a Impugnante haver duplicidade ou recolhimento indevido de ICMS, cabe a ela pleitear a repetição do indébito.

Da mesma forma, a ficção adotada proporcionou à Impugnante a obtenção de valores de ICMS maiores do que os do creditamento, como demonstrado às fls. 395.

Ocorre que, nesse aspecto, não assiste razão à Fiscalização, na ótica da melhor interpretação do CTN, uma vez que simplesmente desconsiderar a existência da ICOPROFFER sem computar o montante de ICMS por ela recolhido e os créditos a que faria *jus* a Autuada, implica em enriquecimento ilícito para o estado.

Pela dicção dos §§ 1º, 2º e 3º do art. 150 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.

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

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Na mesma linha, o RICMS/02, na redação vigente quando da fiscalização em análise, conforme se depreende do art. 195, § 2º, inciso II:

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.

§ 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:

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;

Nesse sentido, os ensinamentos clássicos de Aliomar Baleeiro, Sacha Calmon (Curso de Direito Tributário Brasileiro, 10ª. ed.), Misabel Derzi (Comentários ao CTN, da Forense, 3ª. ed.), Ricardo Lobo Torres (Curso de Direito Financeiro, Renovar 15ª. ed), e Luciano Amaro, dentre outros. Aliomar Baleeiro comentando os §§ 1º ao 3º do art. 150 do CTN, em conclusão, ensina:

Mas, os pagamentos, parciais ou não, serão computados, para dedução no saldo apurado no lançamento suplementar, inclusive se multa for aplicada. Tais pagamentos poderão influir também na graduação da penalidade, naturalmente abrandando-a. Se não fossem considerados esses atos, - aliás pagamentos, haveria locupletamento indebito do Fisco (Direito Tributário Brasileiro, 9a ed., pág. 522).

Luciano Amaro comentando os §§ 1º ao 3º do art. 150 do CTN é didático na sua conclusão:

Assim, os “atos” (de pagamentos ou a este equivalentes) a que se refere o parágrafo transcrito “influem”, sim, sobre a obrigação tributária. Mesmo que a autoridade recuse a homologação e lance de ofício (art. 149, V), o pagamento “antecipado” tem efeitos. Atente-se para o que dispõe o § 3º do art. 150: “Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação”. Dessa forma, se o sujeito passivo devia 1.000 e pagou 800, deve a autoridade administrativa recusar a homologação e lançar de ofício para determinar o montante correto do tributo (1.000); porém, só lhe cabe exigir a diferença, que deve,

também, ser considerada para efeito de imposição ou graduação de penalidades. (Direito Tributário Brasileiro, 15ª. ed. pág. 367)

Portanto, entende-se que a Fiscalização deverá considerar, na apuração do crédito tributário, os créditos de imposto destacados nas NF de aquisições da ICOPROFFER, passíveis de aproveitamento, além do montante de ICMS recolhido por ela no regime do Simples Nacional.

Oportuno lembrar que, na medida em que tal direito está sendo reconhecido somente agora, não há que se falar em decadência do direito ao aproveitamento dos créditos quando da liquidação deste *decisium*.

O segundo item objeto da acusação fiscal refere-se à falta de registro de diversos documentos fiscais na EFD/SPED relacionados no Anexo II do AI (fls. 80/82) com a conseqüente cobrança da Multa Isolada constante do art. 55, inciso I da Lei nº 6.763/75.

Nesse tópico de sua peça impugnatória, a Impugnante reconheceu a irregularidade fiscal em vários documentos. Assim, em relação a eles, devem ser mantidas as exigências fiscais.

A Fiscalização acatou parcialmente as alegações quando consistentes e regulares, elaborando o novo Anexo II de fls. 365/367, com as observações de acatamento parcial ou total.

Por outro lado, em relação aos documentos relacionados no Anexo II do Auto de Infração, para os quais a Impugnante nega a existência de negócio jurídico e desconhece a origem dos documentos, não merece subsistir a imputação fiscal.

Narra a Impugnante que alguns documentos foram “anulados” pelos emitentes a partir da emissão de um outro documento fiscal. Mesmo que se reconheça que a legislação não prevê esse procedimento, uma vez que, desfeita a operação (não tendo ocorrido a saída da mercadoria), o procedimento correto para anular o documento fiscal seria o seu cancelamento (não a emissão de outro documento fiscal), como aduz a Fiscalização, fato é que foge ao controle da Autuada tal conduta por parte dos seus supostos fornecedores, sendo incabível cogitar em aplicação de sanção nesse caso.

Observe-se que, dada a oportunidade para a Fiscalização trazer aos autos elementos para comprovação da realização do ato comercial, tais como: CTRC, carimbo dos Postos Fiscais do itinerário, canhotos dos documentos comprovando a entrega, comprovantes de pagamento, pedidos, dentre outros, esta quedou-se inerte, ao passo que a Impugnante logrou trazer aos autos elementos para defesa de sua tese ou ao menos deixar dúvida fundada quanto à infração supostamente praticada.

Assim, em relação ao item 2 do Auto de Infração, merecem guarida as alegações da Impugnante, somente devendo ser mantidas na autuação aqueles documentos por ela reconhecidos na peça impugnatória.

A multa isolada aplicada em relação a essa irregularidade consta do art. 55, inciso I da Lei nº. 6.763/75, *in verbis*:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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:

I - por faltar registro de documentos próprios nos livros da escrita fiscal vinculados à apuração do imposto, conforme definidos em regulamento - 10% (dez por cento) do valor constante no documento, reduzido a 5% (cinco por cento) quando se tratar de:

- a) entrada de mercadoria ou utilização de serviços registrados no livro diário;
- b) saída de mercadoria ou prestação de serviço, cujo imposto tenha sido recolhido;

No que diz respeito ao item 3 do Auto de Infração, constatou-se o recolhimento a menor de ICMS pela aplicação da alíquota de ICMS de 7% (sete por cento) nas NFe nºs 025779, 025973 e 026018 destinadas a empresa localizada no estado de São Paulo, com inscrição “isento”, portanto, não contribuinte do ICMS.

As três notas fiscais referem-se à empresa Mineração Serra Dourada Ltda, contudo, duas delas são notas fiscais de “saída” de mercadorias, enquanto que a última é uma nota fiscal de “entrada”.

Por isso, a Fiscalização acatou parcialmente os argumentos apresentados na Impugnação, excluindo a NF nº 026018.

Todavia, foram mantidas as exigências relativas às NF nºs 025973 e 025779 porque, segundo o Fiscal Autuante, o procedimento adotado pela Impugnante de emitir a NF nº 026018 para “tornar sem efeito” a NF nº 025973 não encontraria respaldo na legislação que rege a matéria, ou seja, desfeito o negócio e não ocorrendo a efetiva saída de mercadoria, o procedimento correto para “tornar sem efeito” um documento é o seu cancelamento.

No entanto, o cancelamento irregular de documento fiscal deve ser ponderado com o caso concreto, na medida em que essa consideração pode ser afastada mediante a demonstração de que houve a devolução da mercadoria ao estabelecimento remetente, nos termos da legislação tributária, o que demonstraria, que a irregularidade restringiu-se apenas ao procedimento irregular de cancelamento do documento fiscal, mas sem, efetivamente, ocorrer o recolhimento a menor do ICMS em questão.

Ainda que discutível o procedimento adotado pela Autuada objetivando “anular” a operação tributada, fato é que a operação de saída da NFe nº 025973 realmente não se consumou, eis que ela própria emitiu uma NFe de entrada (nº 026018) nos exatos valores, demonstrando a sua intenção de informar a inexistência do negócio (fls. 220/221).

Nessa hipótese, não há que se exigir o imposto, razão pela qual não merece subsistir a exigência fiscal.

Por outro lado, há que se concordar com a Fiscalização, em relação à NFe nº 025779. A Impugnante alega que o documento foi emitido considerando o endereço de faturamento do escritório central da mineração, na cidade de São Paulo/SP, o que

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

não quer dizer que seja o local de entrega da mercadoria. Aduz que os documentos destinaram os produtos nelas constantes à mina de extração no estado de Mato Grosso e, portanto, estaria correta a aplicação da alíquota de 7% (sete por cento).

Nesse ponto, não procedem os argumentos da defesa.

O art. 304-A, Anexo IX do Regulamento do ICMS/02 permite a entrega da mercadoria em local diverso do endereço do destinatário, porém, somente no âmbito deste estado. No caso, a Impugnante emitiu a referida NF para destinatário no estado de São Paulo e alega ter remetido as mercadorias para o estado do Mato Grosso. Nesse caso, não logra demonstrar o contrário. Portanto, mantidas as exigências fiscais em relação à NFe nº 025779.

A irregularidade advém da inobservância do disposto no § 12 do art. 42 do RICMS/02, norma que disciplina a alíquota aplicável às operações em questão, originária da Constituição da República de 1988. Veja-se:

CF/88

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

VII - em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á:

a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto;

b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele;

(...)

VIII - na hipótese da alínea "a" do inciso anterior, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual;

RICMS/02

Art. 42. As alíquotas do imposto são:

I - nas operações e prestações internas:

(...)

e) 18% (dezoito por cento), nas operações e nas prestações não especificadas nas alíneas anteriores;

II - nas operações e prestações interestaduais:

a) as alíquotas previstas no inciso anterior:

a.1) quando o destinatário não for contribuinte do imposto;

a.2) quando se tratar de serviço de transporte aéreo de carga e mala postal, tomado por não-contribuinte ou a este destinado;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Dessa forma, no que tange a consumidores finais e isentos a questão é objetiva: não sendo o destinatário contribuinte regularmente inscrito, não há como adotar a alíquota interestadual.

Assim, corretas as exigências remanescentes de ICMS (NF nº 025779) e multa de revalidação, relativas à diferença entre a alíquota interestadual destacada no documento fiscal e a interna determinada pelo RICMS/02.

Sobre o item 4 do Auto de Infração, referente a saída de mercadoria sob o abrigo da suspensão do ICMS sem retorno no prazo estabelecido na legislação, a Impugnante confirma que remeteu o equipamento, que seria pertencente a seu ativo permanente, para reparos em 25/11/09 (NF nº 022714, de 25/11/09) e que a destinatária concluiu os trabalhos de reparação em 21/02/11.

Comprova que a destinatária (Usinagem Elo Ltda.) providenciou o envio do bem, devidamente reparado, oportunidade em que “foi emitida a NFe nº 000083, série 1, no valor de R\$50.000,00, constando o CFOP 5.916, para ‘anular’ os efeitos da NF de remessa emitida em 25/11/09” e demonstra que “pelos serviços de reparação e restauro, a Usinagem Elo Ltda emitiu, também, a NF nº 000193, série A (fls. 224/228).

A propósito, o art. 19 e os itens 1 e 1.1 do Anexo III, todos do RICMS/02, afastam a exigência do ICMS no caso de saída de mercadoria ou bem destinados a conserto, reparo ou industrialização, total ou parcial, desde que a mercadoria ou o bem retorne no prazo de 180 (cento e oitenta) dias contados da respectiva remessa, prazo este que poderá ser prorrogado, a critério do chefe da Administração Fazendária a que o remetente estiver circunscrito, por igual período, *in verbis*:

RICMS/02

Art. 19. A incidência do imposto fica suspensa nas hipóteses previstas no Anexo III ou e nas operações internas autorizadas mediante regime especial concedido pelo Diretor da Superintendência de Tributação (SUTRI).

ANEXO III do RICMS/02

DA SUSPENSÃO

(a que se refere o artigo 19 deste Regulamento)

1 - Saída de mercadoria ou bem, destinados a conserto, reparo ou industrialização, total ou parcial, ressalvadas as operações, para fora do Estado, de remessa ou retorno de sucata e de produto primário de origem animal, vegetal ou mineral, casos em que a suspensão da incidência do imposto fica condicionada aos termos fixados em protocolo celebrado entre este Estado e outra unidade da Federação, observado o disposto nas notas "2" a "4", ao final deste Anexo.

1.1 - A mercadoria deverá retornar no prazo de 180 (cento e oitenta) dias, contado da respectiva remessa, prazo este que poderá ser prorrogado, a critério do Chefe da Administração Fazendária (AF) a que o remetente estiver circunscrito, por

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

até igual período, admitindo-se nova prorrogação de até 180 (cento e oitenta) dias.

No caso dos autos, realmente, o retorno dos bens ocorreu após os 180 (cento e oitenta) dias da remessa, previstos na legislação, porém, o prazo a que se refere o dispositivo poderia ter sido prorrogado por mais de uma vez ou, caso não fosse entendido dessa forma, poderia ter sido exigida uma penalidade por descumprimento de obrigação acessória e não a exigência do imposto, como de fato ocorreu na autuação.

Restou provado pela Impugnante que o equipamento foi devolvido à origem, não acontecendo a venda (aspecto material do fato gerador do imposto em tela) e que, ainda que ocorresse, seria sem a incidência do ICMS, por ser bem do ativo permanente.

Cabível, assim, o cancelamento dessas exigências fiscais.

Em razão da aplicação da Portaria nº 04, de 16/02/01, deu-se prosseguimento ao julgamento anterior realizado em 07/10/15. ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em acatar a desconsideração do negócio jurídico de que trata o art. 205-A da Lei nº 6763/75 c/c o art. 83 do RPTA/MG. No mérito, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 361/367 e, ainda, para: a) em relação ao item 1 do Auto de Infração, considerar na apuração do imposto os créditos destacados nas notas fiscais de aquisições da Icoproffer Indústria e Comércio de Produtos Ferroviários Ltda passíveis de aproveitamento, além do montante de ICMS recolhido no Simples Nacional; b) em relação ao item 2 do Auto de Infração, excluir as exigências relativas às notas fiscais remanescentes, desde que não reconhecida a irregularidade pela Impugnante; c) excluir as exigências da Nota Fiscal nº 025973; e d) excluir todas as exigências fiscais do item 4. Nessa oportunidade, a Conselheira Cindy Andrade Moraes reformulou seu voto. Participaram do julgamento, além dos signatários, as Conselheiras Cindy Andrade Moraes (Revisora) e Luciana Mundim de Mattos Paixão.

Sala das Sessões, 14 de outubro de 2015.

Eduardo de Souza Assis
Presidente

Bernardo Motta Moreira
Relator

GR/D