

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

Acórdão: 22.240/16/1ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000385519-32  
Impugnação: 40.010139661-46  
Impugnante: Usinas Siderúrgicas de Minas Gerais S/A. Usiminas  
IE: 313002022.01-20  
Proc. S. Passivo: Otto Carvalho Pessoa de Mendonça/Outro(s)  
Origem: DF/Ipatinga

**EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO – OPERAÇÃO SUBSEQUENTE NÃO TRIBUTADA - PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE.** Constatou-se o aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a prestações de serviços de transporte vinculadas a saídas de mercadorias ocorridas sob o amparo da isenção ou da não incidência do imposto. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75, majorada pela reincidência prevista no art. 53, §§ 6º e 7º, da mesma lei. Infração caracterizada.

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

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre o aproveitamento indevido de créditos de ICMS, no período de janeiro a dezembro de 2010, relativos a prestações de serviços de transporte vinculadas a saídas de mercadorias ocorridas sob o amparo da isenção ou da não incidência do imposto (vendas para a Zona Franca de Manaus e remessas para depósitos fechados).

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75, essa última majorada em 100% (cem por cento), em razão da reincidência, nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º, da citada lei.

Instruem o presente lançamento, dentre outros, os seguintes documentos:

- Auto de Infração (fls. 02/06);
- Auto de Início de Ação Fiscal (fls. 07/08);
- Anexo 1: Relatório Circunstanciado do Auto de Infração (fls. 09/12);
- Anexo 2: CD contendo a relação de Conhecimentos de Transporte em relação aos quais se deu o aproveitamento indevido de créditos, bem como das Notas Fiscais a eles vinculadas (fl. 14);

- Anexo 3: Consolidação dos Conhecimentos de Transporte objeto da autuação e respectivo cálculo do crédito tributário (fls. 16/52);
- Anexo 4: Demonstrativo do Crédito Tributário (fl. 54);
- Anexo 5: Cópia reprográfica do Termo de Intimação e da resposta do Contribuinte (fls.56/57);
- Anexo 6: Demonstrativo da reincidência (fls.59/60);
- Anexo 7: Cópias reprográficas (por amostragem) das Notas Fiscais relacionadas no Anexo 2, bem como dos livros fiscais em que os Conhecimentos de Transporte foram escriturados (fls. 62/110).

### **Da impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta a Impugnação de fls. 117/140, no âmbito da qual junta os documentos de fls. 141/489 e manifesta sua discordância com o trabalho fiscal.

Inicialmente, a Impugnante pleiteia que seja considerado decaído o direito de lançar, relativamente aos fatos geradores anteriores a novembro de 2010, por entender aplicável o disposto no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional (CTN).

Além disso, na peça de Defesa apresentada, a Impugnante alega, em apertada síntese, que as prestações de serviço de transporte, objeto da autuação, não estão vinculadas às saídas de mercadorias isentas ou não tributadas. Isso porque, conforme argumenta, ainda que as remessas para depósitos fechados ocorram ao abrigo da não incidência do imposto, cuida-se, no presente caso, de remessa para depósitos de titularidade da própria Impugnante, resultando daí tratar-se de uma mera etapa da operação tributada de venda da mercadoria, o que lhe garantiria a manutenção do crédito.

Neste diapasão, em relação às vendas destinadas à Zona Franca de Manaus, defende que são consideradas, para fins fiscais, como exportações (embora fictas), o que reclamaria a aplicação da imunidade constitucional, com a correspondente manutenção do direito ao crédito.

Cita, a propósito, doutrina e jurisprudência que entende corroborarem com seu entendimento, ilustrando sua exposição, ademais, com um esquema demonstrativo das operações e prestações relacionadas ao presente feito.

Argumenta também que o Fisco errou na aplicação da multa isolada do art. 55, inciso XXVI, da Lei nº 6.763/75, já que esse dispositivo, a seu ver, deve ser aplicado somente quando não existir previsão específica nos demais incisos do citado art. 55. Destarte, entende adequado, no caso presente, a disposição contida no inciso XII, alínea “b”, do referido artigo, o que demonstraria o equívoco fiscal.

Entende, ainda, que a majoração da multa isolada em 100% (cem por cento) foi indevida porque os Autos de Infração que justificaram o agravamento possuem infringências distintas. Subsidiariamente, pondera, *ad argumentandum*, que a majoração deveria se dar no patamar de 50% (cinquenta por cento), eis que os dois

Autos de Infração citados foram quitados no mesmo dia, fato este que, segundo entende, caracterizaria um único reconhecimento da infração.

Por fim, além do exposto acima, clama também pelo cancelamento das multas aplicadas, que reputa confiscatórias e desproporcionais, bem assim pelo cancelamento do próprio Auto de Infração.

### **Da Manifestação fiscal**

A Fiscalização comparece aos autos e manifesta-se às fls. 493/503, refutando as alegações da Impugnante.

Quanto à arguição de decadência, pugna pelo seu descabimento em face do disposto no art. 173, inciso I, do CTN.

Com relação as remessas para depósito fechado, invoca o disposto no art. 70, inciso IV, do RICMS/02, contrapondo-se também ao argumento da Impugnante no que tange aos precedentes citados, por entender distintos da situação objeto dos autos.

De igual modo, refuta também a afirmação de que as remessas destinadas à Zona Franca de Manaus constituem exportação e assevera não assistir razão à Impugnante no tocante aos supostos equívocos na aplicação da multa isolada e na sua majoração.

Responde ainda à alegação de confiscatoriedade e desproporcionalidade das penalidades aplicadas e, ao final, pede pela manutenção do Auto de Infração.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 512/520, opina procedência do lançamento.

---

### **DECISÃO**

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CC/MG, acrescidos de argumentos suplementares, foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente Acórdão.

Conforme relatado, a autuação versa sobre o aproveitamento indevido de créditos de ICMS, no período de janeiro a dezembro de 2010, relativos a prestações de serviços de transporte vinculadas a saídas de mercadorias ocorridas sob o amparo da isenção ou da não incidência do imposto (vendas para a Zona Franca de Manaus e remessas para depósitos fechados).

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75, essa última majorada em 100% (cem por cento), em razão da reincidência, nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º, da citada lei.

Inicialmente, a Impugnante pleiteia que seja reconhecida a decadência relativamente aos fatos geradores anteriores a novembro de 2010, com fundamento no disposto no § 4º do art. 150 do CTN.

Conforme estabelece o mencionado dispositivo, se a lei não fixar prazo à homologação, ele será de 5 (cinco) anos, contados da ocorrência do fato gerador, e

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário.

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

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

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

Sobre o tema, decidiu o Superior Tribunal de Justiça, 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, 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.

2. RECURSO ESPECIAL PROVIDO. (RESP 448.416/SP, REL. MINISTRO JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 25/04/2006, DJ 12/06/2006, P. 462)

Aspecto interessante a anotar refere-se à fundamentação do “decisum”. Após abordar as hipóteses vinculadas ao § 4º do art. 150, o ilustrado 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.

Dessa forma, no presente caso, não há que se falar em homologação do lançamento e, sim, em exigência de ofício do tributo devido, com os acréscimos legais,

no prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I do CTN, o que foi rigorosamente observado, uma vez que a Autuada foi intimada da lavratura do Auto de Infração em 18/12/15, conforme fls. 112.

Assim, constata-se que não ocorreu a decadência do direito da Fazenda Pública Estadual efetuar o lançamento relativamente aos fatos geradores anteriores a novembro de 2010.

Como se depreende do relato acima, o cerne da discussão reside no fato de que a Impugnante entende cabível o aproveitamento dos créditos relativos às prestações de serviço de transporte por ela tomadas, ainda que relacionadas a operações isentas ou não tributadas, ao argumento de que:

1) no caso das remessas destinadas a depósito fechado, se trata de mera etapa de um processo que resultará em operações subsequentes tributadas;

2) no caso das remessas destinadas à Zona Franca de Manaus, tais operações sujeitam-se à mesma disciplina legal das exportações de mercadorias para o exterior.

Não obstante os argumentos apresentados pela Impugnante, verifica-se que o ICMS incidente na prestação do serviço de transporte, no caso dos autos, não pode ser aproveitado.

Cabe assinalar, em primeiro lugar, que referida vedação encontra-se expressamente prevista no art. 70, inciso IV, “c”, do RICMS/02, *in verbis*:

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

(...)

IV - os serviços de transporte ou de comunicação recebidos pelo tomador:

(...)

c) estiverem vinculados à saída de mercadoria ou bem isenta ou não tributada, promovida pelo tomador, ressalvado o disposto no inciso III do caput e no § 1º, ambos do artigo 5º deste Regulamento;

Assim, corretamente defende a Fiscalização que, embora as mercadorias remetidas para depósito fechado possam vir a ser objeto de venda tributada posterior, o ICMS do serviço de transporte vinculado a tais remessas não pode ser aproveitado, uma vez que se trata de operação não tributada.

A Impugnante argumenta que a remessa para depósito fechado, conquanto não tributada, há de ser considerada uma mera etapa no processo de comercialização da mercadoria, cuja conclusão dar-se-á por intermédio da outro estabelecimento da empresa. Neste sentido, sendo esta etapa posterior sujeita à tributação, lhe estaria assegurado o direito ao aproveitamento dos créditos relativos à prestação de serviço de transporte tomada na etapa anterior.

Em outras palavras, entende a Autuada que a não incidência na remessa para o depósito fechado deve ser desconsiderada, haja vista que outro estabelecimento da empresa, em momento posterior, submeterá a mesma mercadoria à tributação, o que legitimaria o creditamento efetuado.

Em reforço à sua argumentação, pondera que entendimento diverso importaria violação à própria não cumulatividade do imposto, uma vez que o custo relativo ao frete nas remessas para depósito fechado não poderia ser recuperado pela empresa.

Todavia, não lhe assiste razão.

A legislação de regência do ICMS não admite que eventuais operações tributadas realizadas por um determinado estabelecimento possam, por assim dizer, *suprir* a não incidência constatada em relação a operações relacionadas a outro estabelecimento, ainda que ambos pertençam ao mesmo titular.

Com efeito, assim dispõe o § 3º do art. 11 da Lei Complementar nº 87/96:

Art. 11

(...)

§ 3º Para efeito desta Lei Complementar, estabelecimento é o local, privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiro, onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente, **bem como onde se encontrem armazenadas mercadorias**, observado, ainda, o seguinte

(...)

II - **é autônomo cada estabelecimento do mesmo titular;** (negritou-se)

Logo, dúvida não há que também é considerado estabelecimento, para todos os efeitos legais, o local onde se encontrem armazenadas mercadorias, como evidentemente é o caso do depósito fechado.

Mais que isso, a despeito de pertencerem a um mesmo titular, cada um dos seus estabelecimentos é autônomo, resultando daí o descabimento da pretensão de considerar, para um dado estabelecimento, a tributação incidente nas operações realizadas por outro.

Cabe registrar que aprovou ao legislador definir o conceito de “estabelecimento” como a unidade a partir da qual há de se aferir não só a ocorrência do fato gerador do imposto, como também, por consequência, o cumprimento das obrigações principal e acessórias.

Tal definição, embora constitua-se na regra geral explicitamente adotada em matéria de ICMS, pode ser encontrada também em outros diplomas normativos que compõem o sistema tributário nacional.

À guisa de exemplo, cita-se a norma de sucessão tributária decorrente da aquisição de fundo de comércio, contida no art. 133 do CTN. Como é cediço, a doutrina amplamente majoritária defende que a sucessão, *in casu*, opera-se em relação

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

aos tributos devidos exclusivamente pelo estabelecimento adquirido, não se aplicando, portanto, em relação àqueles eventualmente devidos por outras unidades pertencentes ao mesmo titular.

Vê-se, portanto, que o chamado “princípio da autonomia dos estabelecimentos” encontra-se encartado em nosso ordenamento jurídico, não sendo dado aos contribuintes (e tampouco ao Fisco) desconsiderá-lo (ou relativizá-lo) nas situações específicas em que isso venha a se mostrar conveniente.

Quanto ao argumento de suposta violação à não cumulatividade do ICMS, urge ressaltar que inexistente tal situação nos casos em que a própria legislação validamente veda a apropriação de créditos.

Nesta perspectiva, sempre que o imposto incidente em etapas anteriores não puder ser recuperado por força da própria legislação de regência do ICMS, a despeito de efetivamente se constituir num custo sob o aspecto financeiro-contábil, descabe cogitar da vulneração do mecanismo jurídico da não cumulatividade, eis que tal situação somente estaria caracterizada ante a inobservância da referida legislação.

Assim, o fato da remessa para depósito fechado representar, como sustenta a Impugnante, uma etapa da operação de venda da mercadoria, não lhe dá o direito de se creditar do ICMS relativo ao serviço de transporte, nos moldes pretendidos.

Não procede também a equiparação das vendas para a Zona Franca de Manaus à exportação, vez que não é albergada pela legislação posta, a conferir:

### RICMS/02

Art. 6º - São isentas do imposto as operações e as prestações relacionadas no Anexo I.

(...)

Anexo I

PARTE 1 - DAS HIPÓTESES DE ISENÇÃO

(a que se refere o artigo 6º deste Regulamento)

Item: 50

Saída de produto industrializado de origem nacional, observadas as condições estabelecidas nos artigos 268 a 281 da Parte 1 do Anexo IX, com destino a estabelecimento de contribuinte do imposto localizado nos seguintes Municípios:

a) Brasiléia, Epitaciolândia ou Cruzeiro do Sul, no Estado do Acre; Macapá ou Santana, no Estado do Amapá; Tabatinga, no Estado do Amazonas; Guajaramirim, no Estado de Rondônia, e Bonfim ou Boa Vista, no Estado de Roraima, para comercialização ou industrialização nas respectivas Áreas de Livre Comércio;

b) Manaus, Rio Preto da Eva ou Presidente Figueiredo, no Estado do Amazonas, para comercialização ou industrialização na Zona Franca de Manaus.

Anexo IX

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Das Operações Relativas à Saída de Produtos Industrializados com Destino às Áreas de Livre Comércio e à Zona Franca de Manaus.

Art. 268 - É isenta do imposto a saída de produtos industrializados de origem nacional com destino a estabelecimento de contribuinte localizado nos seguintes Municípios:

I - Brasiléia, Epiaciolândia e Cruzeiro do Sul, no Estado do Acre; Macapá e Santana, no Estado do Amapá; Tabatinga, no Estado do Amazonas; Guajaramirim, no Estado de Rondônia, e Bonfim ou Boa Vista, no Estado de Roraima, para comercialização ou industrialização nas respectivas Áreas de Livre Comércio;

II - Manaus, Rio Preto da Eva e Presidente Figueiredo, no Estado do Amazonas, para comercialização ou industrialização na Zona Franca de Manaus.

Saliente-se que a legislação mineira em exame originou-se do Convênio ICM nº 65/88:

### CONVÊNIO ICM 65/88

Isenta do ICM as remessas de produtos industrializados de origem nacional para comercialização ou industrialização na Zona Franca de Manaus, nas condições que especifica.

Cláusula primeira: Ficam isentas do imposto às saídas de produtos industrializados de origem nacional para comercialização ou industrialização na Zona Franca de Manaus, desde que o estabelecimento destinatário tenha domicílio no Município de Manaus.

Portanto, à luz da legislação estadual, as vendas para a Zona Franca de Manaus são consideradas operações isentas do imposto, e, dessa forma, não é possível admitir a manutenção dos créditos reclamados pela Impugnante, uma vez que contraria o disposto no art. 70, inciso IV, alínea “c”, do RICMS/02.

Registre-se que as decisões deste E. Conselho de Contribuintes, apresentadas pela Impugnante, não guardam qualquer relação com o caso dos autos.

Não cabe, ainda, razão a alegação de que houve capitulação errônea da multa isolada. Confira-se:

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:

(...)

XIII - por utilizar indevidamente crédito fiscal relativo a:

(...)



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

b) operação ou prestação subsequente, com a mesma mercadoria ou com outra dela resultante, beneficiada com a isenção ou não-incidência - 50% (cinquenta por cento) do valor da prestação ou da operação; (grifou-se)

Observa-se que a legislação acima trata das hipóteses em que o contribuinte adquire mercadoria, aproveita o crédito e, em uma operação ou prestação posterior, promove saída com isenção ou não incidência do ICMS. Não é o caso dos autos, onde a Impugnante promove saída de mercadoria com isenção ou não incidência e, concomitantemente, é a tomadora da prestação do serviço de transporte tributada, aproveitando indevidamente o crédito correspondente.

Assim sendo, legítimas as exigências de ICMS, acrescido das Multas de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75:

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:

(...)

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.

Os requisitos para aplicação da reincidência estão previstos no art. 53, §§ 6º e 7º, da Lei nº 6.763/75:

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

(...)

§ 6º - Caracteriza reincidência a prática de nova infração cuja penalidade seja idêntica àquela da infração anterior, pela mesma pessoa, considerando-se em conjunto todos os seus estabelecimentos, dentro de cinco anos, contados da data em que houver sido reconhecida a infração anterior pelo sujeito passivo, assim considerada a data do pagamento da exigência ou da declaração de revelia, ou contados da data da decisão

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

condenatória irrecurível na esfera administrativa, relativamente à infração anterior.

§ 7º - A constatação de reincidência, relativamente às infrações que já ensejaram a aplicação das multas previstas nos artigos 54 e 55, determinará o agravamento da penalidade prevista, que será majorada em 50% (cinquenta por cento), na primeira reincidência, e em 100% (cem por cento), nas subsequentes.

Ao contrário do que afirma a Impugnante, a reincidência é caracterizada pela prática de nova infração “cuja penalidade seja idêntica àquela da infração anterior”, sendo irrelevante se a conduta praticada é ou não a mesma em ambos os autos de infração.

Analisando os documentos de fls. 59/60 (Anexo VI – Demonstrativo de reincidência), confirmado pela pesquisa de fls. 509, constata-se o reconhecimento, mediante pagamento, de 2 (duas) infrações com penalidade isolada idêntica à do presente Auto de Infração, dentro do período de 5 (cinco) anos que antecedem a prática dos atos irregulares que deram origem ao presente feito.

A Fiscalização destaca, ainda, que é irrelevante se as autuações foram quitadas ou reconhecidas na mesma data. Foram lavrados dois Autos de Infração, em momentos distintos, e, portanto, resta caracterizada a dupla reincidência.

Desse modo, constatada a reincidência, correta a majoração da penalidade isolada procedida pela Fiscalização.

Cumpra ainda ressaltar que não há que se falar em violação ao princípio do não confisco em se tratando de multa que está prevista na legislação estadual, efetivada nos exatos termos da Lei nº 6.763/75, à qual se encontra o Conselho de Contribuintes adstrito em seu julgamento, a teor do art. 182 da mencionada lei (e art. 110, inciso I, do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA), *in verbis*:

Art. 182. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º do art. 146;

(...)

Relativamente ao pedido de aplicação do permissivo legal previsto no § 3º do art. 53 da Lei nº 6.763/75 para o cancelamento da multa isolada, o benefício não pode ser concedido no caso presente em razão da vedação constante nos itens 3 e 5 do § 5º do citado dispositivo legal:

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

§ 3º- A multa por descumprimento de obrigação acessória pode ser reduzida ou cancelada por decisão do órgão julgador administrativo, desde que esta não seja tomada pelo voto de qualidade e que seja observado o disposto nos §§ 5º e 6º deste artigo.

§ 5º - O disposto no § 3º não se aplica aos casos:

(...)

3) em que a infração tenha sido praticada com dolo ou dela tenha resultado falta de pagamento do tributo.

(...)

5) de aproveitamento indevido de crédito;

Dessa forma, observa-se que as infrações cometidas pela Impugnante restaram devidamente comprovadas, o lançamento foi realizado com a plena observância da legislação tributária e, não tendo a Impugnante apresentado nenhuma prova capaz de elidir o feito fiscal, legítimo se torna o lançamento em exame.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, pelo voto de qualidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Vencidos, em parte, os Conselheiros Carlos Alberto Moreira Alves (Relator) que o julgava parcialmente procedente para excluir as exigências relativas às saídas para depósito fechado e Wagner Dias Rabelo que excluía, ainda, as exigências anteriores a 19/12/10, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN. Designado relator o Conselheiro Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior (Revisor). Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Otto Carvalho Pessoa de Mendonça e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Marismar Cirino Motta. Participou do julgamento, além do signatário e dos Conselheiros vencidos, o Conselheiro Alexandre Périssé de Abreu.

**Sala das Sessões, 04 de agosto de 2016.**

**Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior  
Presidente / Relator designado**

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

Acórdão:	22.240/16/1ª	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000385519-32	
Impugnação:	40.010139661-46	
Impugnante:	Usinas Siderúrgicas de Minas Gerais S/A. Usiminas	
	IE: 313002022.01-20	
Proc. S. Passivo:	Otto Carvalho Pessoa de Mendonça/Outro(s)	
Origem:	DF/Ipatinga	

Voto proferido pelo Conselheiro Carlos Alberto Moreira Alves, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

A autuação versa sobre o aproveitamento indevido de créditos de ICMS, no período de janeiro a dezembro de 2010, relativos a prestações de serviços de transporte vinculadas a saídas de mercadorias ocorridas sob o amparo da isenção ou da não incidência do imposto (vendas para a Zona Franca de Manaus e remessas para depósitos fechados).

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75, essa última majorada em 100% (cem por cento), em razão da reincidência, nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º, da citada lei.

O Auto de Infração se fundamenta na disposição expressa pelo art. 70, inciso IV, alínea "c" do RICMS/02:

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

I - a operação que ensejar a entrada de mercadoria ou de bem ou a prestação que ensejar o recebimento de serviço estiverem beneficiadas por isenção ou não-incidência, ressalvadas as disposições em contrário previstas neste Regulamento;

II - a operação subsequente com a mesma mercadoria ou com outra dela resultante deva ocorrer com isenção ou não-incidência, ressalvado o disposto no inciso III do caput e no § 1º, ambos do artigo 5º deste Regulamento;

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

IV - os serviços de transporte ou de comunicação recebidos pelo tomador:

a) não se destinarem a ser por ele utilizados:

a.1) na execução de serviços de transporte ou de comunicação;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

a.2) na comercialização de mercadorias;

a.3) em processo de produção, extração, industrialização ou geração, inclusive de energia elétrica;

b) estiverem vinculados ao recebimento de mercadoria ou bem destinados à comercialização ou à utilização em processo de produção, extração, industrialização ou geração, inclusive de energia elétrica, cuja operação de que decorra a saída posterior dos mesmos, ou de outros dele resultantes, ocorra com isenção ou não-incidência, ressalvado o disposto no inciso III do caput e no § 1º, ambos do artigo 5º deste Regulamento;

c) estiverem vinculados à saída de mercadoria ou bem isenta ou não tributada, promovida pelo tomador, ressalvado o disposto no inciso III do caput e no § 1º, ambos do artigo 5º deste Regulamento;

(Grifou-se)

Em sua defesa a Impugnante afirma que a “saída de mercadoria ou bem”, conforme disposto no citado artigo, refere-se apenas a uma circulação econômica do produto, ou seja, àquela em que ocorre a transferência de propriedade da mercadoria. Afirma, ainda, que nas operações do presente trabalho fiscal só ocorreram circulações físicas das mercadorias transportadas, uma vez que as remessas para armazém geral não alteraram a titularidade dos produtos.

Argumenta, também, que a remessa para depósito fechado representa apenas uma etapa na operação de venda da mercadoria, sendo esta uma saída tributada. O que, validaria o direito da Impugnante ao creditamento do imposto incidente sobre o serviço de transporte.

Admite que o serviço de transporte tomado por ela, Impugnante, nas remessas para depósito fechado de sua titularidade representa custo seu, onerando sua produção, cujo valor virá a compor a base de cálculo do ICMS.

Nesse sentido, afirma que a remessa para o armazém geral e a saída posterior, devem ser analisadas como se fossem apenas uma operação, ainda que bifásica.

E de fato, a interpretação da legislação de regência nos conduz a essas mesmas conclusões.

Analizando o RICMS/02, extraímos do seu art. 3º que:

Art. 3º Para os efeitos deste Regulamento, considera-se:

I - como tendo entrado e saído do estabelecimento do importador, neste Estado, a mercadoria ou o bem estrangeiros saídos da repartição aduaneira ou fazendária com destino diverso do estabelecimento que os tiver importado, observado

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

o disposto na subalínea "d.1" do inciso I do caput do artigo 61 deste Regulamento;

II - saída do estabelecimento, a mercadoria constante do estoque final na data do encerramento de suas atividades;

**III - saída do estabelecimento depositante, a mercadoria remetida para armazém-geral ou depósito fechado do próprio contribuinte, neste Estado, no momento:**

**a) da saída da mercadoria do armazém-geral ou do depósito fechado, salvo se para retornar ao estabelecimento de origem;**

**b) da transmissão da propriedade da mercadoria depositada em armazém-geral ou em depósito fechado;**

IV - saída do estabelecimento autor da encomenda, dentro do Estado, a mercadoria que, pelo estabelecimento executor da industrialização, for remetida diretamente a terceiro adquirente ou a estabelecimento diferente daquele que a tiver mandado industrializar;

V - saída do estabelecimento situado neste Estado, a mercadoria por ele vendida a consumidor final e remetida diretamente para o comprador por estabelecimento do mesmo titular localizado fora do Estado;

VI - como tendo entrado e saído do estabelecimento do arrematante, neste Estado, a mercadoria ou bem estrangeiros saídos da repartição aduaneira ou fazendária com destino diverso do estabelecimento que os tiver arrematado;

VII - equiparada à saída a transmissão da propriedade de mercadoria ou bem, ou de título que os represente, inclusive quando estes não transitarem pelo estabelecimento

VIII - comercializada em território mineiro a mercadoria objeto de operação interestadual iniciada ou em trânsito neste Estado e sujeita ao controle interestadual de mercadorias em trânsito, quando não ocorrido o registro de sua saída deste Estado. (Grifou-se)

Dessa forma, as saídas do estabelecimento da Impugnante com destino a depósito fechado, sequer devem ser consideradas como uma saída de mercadoria.

A saída das mercadorias para fins de tributação somente virá a ocorrer quando remetida pelo depósito fechado.

Portanto, o transporte do estabelecimento da Impugnante para o referido depósito encontra-se em momento anterior à ocorrência de qualquer operação de circulação de mercadoria para fins de tributação, não havendo portanto em que se

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

cogitar a vedação ao aproveitamento dos créditos de ICMS relativos aos serviços de transporte, quando mais fulcrado no referido art. 70 do RICMS/02.

Assim, forçosa a conclusão de que a Fiscalização laborou em equívoco, devendo o lançamento ser julgado improcedente relativamente às exigências quanto as prestações em relação as quais o contribuinte comprovar a vinculação com operações subsequentes tributadas ou destinadas à exportação. Ou seja, devem ser canceladas as exigências afetas ao estorno dos créditos de ICMS relativos aos serviços de transporte ocorridos entre o estabelecimento da Impugnante e os depósitos fechados.

**Sala das Sessões, 04 de agosto de 2016.**

**Carlos Alberto Moreira Alves**  
**Conselheiro**

CC/MG

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

Acórdão:	22.240/16/1 <sup>a</sup>	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000385519-32	
Impugnação:	40.010139661-46	
Impugnante:	Usinas Siderúrgicas de Minas Gerais S/A. Usiminas IE: 313002022.01-20	
Proc. S. Passivo:	Otto Carvalho Pessoa de Mendonça/Outro(s)	
Origem:	DF/Ipatinga	

Voto proferido pelo Conselheiro Wagner Dias Rabelo, 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.

A autuação versa sobre o aproveitamento indevido de créditos de ICMS, no período de janeiro a dezembro de 2010, relativos a prestações de serviços de transporte vinculadas a saídas de mercadorias ocorridas sob o amparo da isenção ou da não incidência do imposto (vendas para a Zona Franca de Manaus e remessas para depósitos fechados).

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75, essa última majorada em 100% (cem por cento), em razão da reincidência, nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º, da citada lei.

Entendo que nos presentes autos, operou-se a decadência para o período anterior a 19/12/10, pelos motivos expostos a seguir.

Numa primeira vertente, deve ser analisada a possibilidade da decadência do direito da Fiscalização cobrar as exigências, relativamente aos fatos geradores que tenham ocorrido até 19/12/10, sendo aplicável o disposto no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional - CTN.

Conforme estabelece o mencionado dispositivo, se a lei não fixar prazo à homologação, 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, no entanto, que ao lançamento de ofício, aplica-se o prazo decadencial de cinco anos e a forma de contagem fixada no art. 173, inciso I do CTN.

Em decisão de 19/10/10, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) manifestou-se 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:



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

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 RESP 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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

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, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário, anteriores a 19/12/10, deve levar em consideração o disposto no art. 150, § 4º do CTN.

Assim, as exigências do Auto de Infração para o exercício de 2010, encontram-se fulminadas pela decadência, uma vez que o Sujeito Passivo foi intimado da lavratura do Auto de Infração em 18/12/15 (fls. 112).

Posto isso, julgo pela procedência parcial do lançamento, para excluir as exigências fiscais do exercício de 2010, nos termos do art. 150, § 4º do CTN.

**Sala das Sessões, 04 de agosto de 2016.**

**Wagner Dias Rabelo**  
**Conselheiro**