

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	22.544/17/3ª	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000557095-65	
Impugnação:	40.010141421-98	
Impugnante:	Tecidos Tita Ltda	
	IE: 702035709.00-64	
Proc. S. Passivo:	Adriel Gonçalves Nascimento/Outro(s)	
Origem:	DF/Patos de Minas	

EMENTA

CRÉDITO TRIBUTÁRIO – DECADÊNCIA. Nos termos do art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional - CTN, o prazo decadencial aplicável ao lançamento de ofício é de 5 (cinco) anos contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado. No caso dos autos não se encontra decaído o direito da Fazenda Pública Estadual de constituir o crédito tributário, relativamente aos fatos geradores ocorridos de julho de 2008 a julho de 2012, tendo em vista que os créditos do imposto, ora estornados, só se tornaram indevidos e passíveis de estorno após o trânsito em julgado da decisão judicial favorável à Impugnante relativa a não tributação das operações de transferências interestaduais.

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - OPERAÇÃO SUBSEQUENTE NÃO TRIBUTADA. Imputação fiscal de recolhimento a menor do ICMS, em razão da falta de estorno de créditos do imposto, relativos a aquisições de mercadorias, cujas saídas posteriores - transferências interestaduais entre estabelecimentos de mesma titularidade, em função de decisão judicial favorável à Impugnante, não estavam sujeitas à tributação do ICMS. A decisão judicial favorável à Defendente reconhecendo a intributabilidade pelo ICMS das operações de transferência de mercadoria para estabelecimento de mesma titularidade não garante a manutenção dos créditos pelas entradas devendo, justamente em função da decisão judicial, ser aplicada a regra segundo a qual não podem ser mantidos os créditos relativos a operações subsequentes não tributadas ou fora do campo de incidência do ICMS. O princípio da não cumulatividade assegura a compensação dos créditos pelas entradas com os débitos pelas saídas. Não havendo tributação nas saídas, não há que se falar em créditos pelas entradas. Infração caracterizada, nos termos do art. 71, inciso I da Parte Geral do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada previstas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XIII, alínea “b”. Entretanto, conforme art. 106, inciso II do CTN, deve se adequar a Multa Isolada a duas vezes o valor do ICMS, nos termos do art. 55, § 2º, inciso I da Lei n.º 6.763/75, com a redação dada pela Lei nº 22.549/17.

Decadência não reconhecida. Decisão unânime.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Da Autuação

Versa o presente lançamento acerca da imputação fiscal de recolhimento a menor do ICMS, no período de 1º de julho de 2008 a 28 de fevereiro de 2016, em face da utilização de créditos do imposto tendo em vista a falta de estorno dos valores referentes a operações subsequentes, com a mesma mercadoria, alcançadas pela não incidência declarada judicialmente nos autos do Processo n.º 0425631-18.2013.8.13.0702.

Exigências de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada previstas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XIII, alínea “b”.

Da Impugnação

Inconformada, a Impugnante apresenta, tempestivamente, por procuradores regularmente constituídos, Impugnação às fls. 80/107, em síntese, aos argumentos seguintes:

- cita o art. 89 do RPTA sustentando que o Auto de Infração é nulo, pois incorreta a descrição da suposta infração;

- transcreve os arts. 53, inciso II; 55, XIII, alínea "b" e 56, inciso II da Lei n.º 6.763/75 argumentando que, se houve creditamento indevido incide a multa prevista no art. 55, inciso XIII, se há ausência de recolhimento ou recolhimento a menor de ICMS, incide a multa prevista no art. 56, inciso II, não podendo haver cumulatividade da multa, sob pena de "*bis in idem*";

- transcreve, também, os arts. 112, 142 e 202 do Código Tributário Nacional e decisões de Tribunais Administrativos reiterando sua posição acerca da nulidade do Auto de Infração por erro na descrição fática;

- a Autoridade Fiscal, por meio do Auto de Infração, estabeleceu multa isolada, no entanto, não apontou na descrição fática o que comina essa penalidade, nem sequer indicou qual a base de cálculo e a forma de apuração, ou seja, deixou de apontar como se chegou à vultuosa quantia;

- o Auto de Infração consiste em ato-fato administrativo, portanto há que estarem preenchidos os seus elementos: (i) agente público competente, (ii) o motivo do ato, (iii) o procedimento previsto normativamente e (iv) a publicidade, não se podendo apontar genericamente um valor, deixando de demonstrar os critérios;

- suscita violação ao seu direito à segurança nas relações jurídicas, para tanto, explica que exerce sua atividade econômica há mais de quarenta anos e mantém fundação a qual tem por objeto fomentar, subsidiar programas educativos, moradia e lazer de diversas pessoas e, neste diapasão, agindo dentro da licitude, ajuizou a demanda judicial para debater se pode ser cobrado ICMS no deslocamento de mercadoria para os seus estabelecimentos localizados em Goiás e Mato Grosso;

- o presente Auto de Infração desconsidera o que foi decidido judicialmente, criando uma situação extremamente vantajosa ao Estado;

- há claro equívoco na interpretação do Fisco, deixando de observar o que de fato foi decidido, afirmando aquilo que não foi declarado na sentença que não

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

declarou ou concedeu a não incidência, mas a inexistência de fato gerador, reconhecendo a inexistência de operação subsequente. Ora, se houvesse operação subsequente, conseqüentemente, haveria a incidência de ICMS;

- a Fiscalização ao afirmar que está havendo operação subsequente ao abrigo da não incidência, está desconsiderando a premissa fundamental do pacificado no Superior Tribunal de Justiça;

- só realiza operação quando estipula negócio jurídico, ou seja, quando há transferência da titularidade jurídica da mercadoria;

- se a Autoridade Fiscal afirmou ser operação aquilo que não é, contrariando posicionamento pacificado pelos Tribunais, e utiliza disto para autuar, deveria apontar os fundamentos, na forma do art. 15 do Novo Código de Processo Civil;

- ainda que fosse caso de não incidência, o que não é, a Fiscalização está desconsiderando a legislação vigente até o trânsito em julgado da sentença, a qual determinava a incidência de ICMS, violando o art. 144 do Código Tributário Nacional;

- até o trânsito em julgado estava obrigada ao recolhimento do ICMS ao realizar, transferir mercadorias entre seus estabelecimentos, pois a suspensão da exigibilidade ocorreu não por medida liminar, mas pelo depósito integral do débito;

- neste contexto, se não pagasse ou não realizasse o depósito judicial do ICMS, estaria sujeita ao lançamento do tributo e sanções, haja vista o que prescrevia o art. 12, inciso I da Lei Complementar n.º 87/96 e o art. 2º, inciso VI do RICMS/02;

- nesse sentido, aplicando a legislação vigente à época, apurava o débito e o crédito da operação, fazendo o encontro de contas;

- logo, o procedimento adotado está correto;

- a sentença, após amplo contraditório, discutindo a existência ou não pagamento, inclusive os créditos, reconheceu o pagamento indevido e determinou a compensação, mas, em nenhum momento desconstituiu o crédito utilizado;

- outrossim, ao ser requerido o levantamento do depósito judicial, a Procuradoria foi intimada a se manifestar e permaneceu silente;

- se o pagamento do ICMS é feito mediante crédito e dinheiro, e este pagamento foi considerado indevido, não pode o estado querer criar questões jurídicas já decididas para desconsiderar aquilo que foi decidido;

- a autuação consiste em gravíssima violação a segurança jurídica e a propriedade, que são de observância obrigatória, pois não teria sentido, do ponto de vista econômico e financeiro, pleitear urna compensação de um valor pago indevido;

- qual seria o sentido de movimentar toda a estrutura judicial e obter um ganho de causa, se o seu proveito será negativo;

- suscita a ocorrência da decadência do direito de lançar referente ao período julho de 2008 a julho de 2012 nos termos do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, citando doutrina e jurisprudência sobre o tema;

- como seguiu os procedimentos estabelecidos na legislação em vigor sob a proteção de medida judicial, as obrigações acessórias foram cumpridas a tempo e modo, estando devidamente exauridas, devendo ser aplicada a regra do art. 100 do Código Tributário Nacional, sendo inaplicáveis as multas, juros e correção monetária;

- sustenta que foram violados os arts. 53, inciso IV e 55 da Lei n.º 6.763/75, e 112 do Código Tributário Nacional;

- a autuação na fixação da multa isolada, não observou critério estabelecido, aplicando uma multa acima do permissivo legal;

- não é o caso de aplicação da norma prescrita no art. 55, inciso XIII, alínea "b", pois este se refere à mercadoria "beneficiada" e não comercializa mercadorias beneficiadas, seja com isenção ou não-incidente, não tendo a autuação apontado quais são as mercadorias "beneficiadas" com isenção ou não incidência;

- a autuação ao estornar o ICMS pela entrada considerando o sistema contábil último que entra é o primeiro que sai, está majorando indevidamente a multa, além de praticar um ilícito em face do Fisco Federal. Deveria ter sido adotado o método de primeiro a entrar é o primeiro a sair, ou, custo médio de aquisição;

- a aplicação conjunta das multas isolada e de revalidação violam o art. 150, inciso IV da Constituição Federal e os princípios da razoabilidade e proporcionalidade;

- há que reduzir as multas aplicadas, de modo a não ultrapassar o limite dos créditos supostamente utilizados indevidamente, ou, o valor do tributo.

Ao final, requer a nulidade da autuação, dado ao erro na descrição da suposta infração e a improcedência do lançamento. Caso assim não se entenda, requer:

1) a exclusão dos créditos tributários referentes ao período de julho de 2008 a setembro de 2012, uma vez que encontram-se fulminados pela decadência;

2) a exclusão das multas isoladas, revalidação, correção monetária, nos termos a que prescreve o art. 100 do Código Tributário Nacional, ou:

2.1) que a multa isolada aplicada tenha por base o valor do ICMS apurado, ou crédito estornado;

2.2) que o critério de apuração seja pelo método primeiro a entrar, primeiro a sair (Peps) ou critério do custo médio.

2.3) que seja reduzida à multa isolada e de revalidação aplicada, em conformidade com o entendimento do Supremo Tribunal Federal.

Da Manifestação Fiscal

O Fisco se manifesta às fls. 339/347, refuta as alegações da peça de defesa e requer a procedência do lançamento, aos fundamentos que seguem:

- como se observa claramente no Relatório Fiscal, a irregularidade apurada pelo Fisco é o recolhimento a menor de ICMS, ocasionado por aproveitamento indevido de créditos do imposto, decorrente da falta de estorno. O Fisco foi bastante claro e preciso na descrição do fato que motivou a emissão do presente Auto de Infração, como determina o art. 89, inciso IV do RPTA;

- suficientemente clara é também a descrição dos procedimentos adotados, no tocante à aplicação da multa de revalidação, decorrente do descumprimento da obrigação principal (recolhimento a menor de imposto), e da multa isolada, decorrente do descumprimento de obrigação acessória (utilização indevida de créditos de ICMS, por falta de estorno), sendo descabida a alegação de *bis in idem*.

- como se observa nos autos do Processo n.º 0425631-18.2013.8.13.0702, o reconhecimento da não incidência está amparado na inconstitucionalidade do art. 12, inciso I da Lei Complementar n.º 87/96 e na Súmula n.º 166/STJ. Nesse sentido, determinou-se tão somente que o Fisco se abstenha de exigir o ICMS em tais deslocamentos de mercadorias e, conseqüentemente, autorizou a Autuada a compensar valores pagos indevidamente;

- em cumprimento à decisão, o Fisco deixou de exigir o imposto em tais situações e convalidou o procedimento de compensação dos valores destacados nas notas fiscais de transferência de mercadorias;

- de acordo com a Constituição Federal de 1988, a anulação do crédito por entradas está condicionada tão somente à hipótese de não incidência, salvo determinação em contrário da legislação, logo, o estorno do crédito independe da existência de negócio jurídico;

- não reconhecer a necessidade de anulação do crédito, ou condicionar o estorno à existência de negócio jurídico, é algo que fere completamente a economia do estado, pois o ICMS é um imposto de competência desse ente e que pressupõe a existência de um débito, para um crédito. Essa é a lógica da regra matriz do imposto, qual seja, o princípio constitucional da não cumulatividade. A saída da mercadoria sem débito (não incidência), implica, por óbvio a anulação do respectivo crédito;

- se estivesse correta a interpretação da legislação pretendida pela Autuada, estar-se-ia diante de grave afronta ao pacto federativo, uma vez que caberia ao Estado de origem um crédito (direito do contribuinte e passivo para o Estado), enquanto que o respectivo débito (receita) caberia apenas ao Estado de destino;

- conforme se observa no Regulamento do ICMS instituído por Goiás, ao contribuinte situado naquele Estado é assegurado crédito outorgado do imposto em determinadas operações. Com isso, o crédito por entradas, correspondente ao débito no estabelecimento mineiro, deixa de ser útil, na medida em que perde seu caráter de crédito, contabilizado como ativo, assumindo caráter de custo, haja vista que o crédito presumido retira a essência da não cumulatividade. Logo, o ato de não estornar créditos no estabelecimento mineiro corresponde à materialização de dois créditos e um único débito. Do ponto de vista matemático, resta caracterizado o objetivo do Sujeito Passivo de se enriquecer às custas do estado de origem da mercadoria;

- não há se falar que o Fisco desconsiderou a legislação tributária vigente até o trânsito em julgado da sentença, violando o art. 144 do Código Tributário Nacional, pois não se pode confundir débitos e créditos. A decisão judicial guarda relação apenas com débitos e, logicamente, não fez qualquer menção a créditos apropriados, mesmo porque fazê-lo não é atribuição do magistrado, e sim do Fisco. Nesse sentido, a ser reconhecida a não incidência, a partir do momento em que a

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Autuada levou a efeito a decisão judicial, realizando a compensação autorizada e levantando valores depositados em juízo, o Fisco, não podendo agir de outro modo, procedeu ao estorno dos créditos, em cumprimento a Constituição Federal;

- o Fisco, antes de lançar de ofício o crédito tributário, alertou a Autuada sobre a legislação tributária e sobre as consequências advindas dos procedimentos adotados, decorrentes da não incidência do ICMS;

- conforme os demonstrativos dos Anexos 3 e 4, observa-se que a maioria das mercadorias transferidas entrou no estabelecimento mineiro tributada à alíquota de 12% (doze por cento), ao passo que foi remetida à alíquota de 7% (sete por cento), sendo os créditos superiores aos débitos, não houve recolhimento por parte da Autuada, relativamente a tais remessas de mercadoria, mas acúmulo de crédito do imposto;

- é essa mesma diferença de 5% (cinco por cento) existente entre as alíquotas de entrada e saída que explica a diferença a maior entre os valores estornados pelo Fisco e aqueles compensados pela Autuada;

- relativamente à decadência do crédito tributário, aplica-se a regra insculpida no art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional, e, considerando que o trânsito em julgado da sentença se deu em fevereiro de 2016 e que a compensação dos valores referentes a 2008 a 2013 também se deu neste ano, não seria possível a constituição do crédito tributário antes disso. Logo, não há se falar em decadência;

- as exigências referentes a 2008 a 2013 justificam-se pela compensação procedida pelo Sujeito Passivo, que levou em conta débitos referentes a transferências de mercadorias realizadas no mesmo período. Se a compensação ocorreu em fevereiro de 2016, apenas a partir de então o lançamento tributário pôde ser efetuado. Antes disso, não havia qualquer elemento que justificasse o lançamento que decorre tão somente de providências adotadas pelo Sujeito Passivo;

- no tocante à aplicação de penalidades, uma vez exigido o imposto, exige-se, a reboque, a multa de revalidação e os juros de mora. É importante frisar que a exigência de juros está alinhada com a atualização procedida pela Autuada, quando da apuração de valores a compensar. O procedimento adotado pelo Fisco, além de previsto na legislação tributária, coaduna-se com aquele adotado pelo sujeito passivo;

- ainda com relação a penalidades, a multa isolada aplicada é exatamente aquela prevista no art. 55, inciso XIII, alínea “b” da Lei n.º 6.763/75;

- no que tange à utilização da metodologia UEPS (“último a entrar, primeiro a sair”), ao invés da PEPS (“primeiro a entrar, primeiro a sair”), agiu o Fisco em estrita observância ao art. 72 da Parte Geral do RICMS/02. Ressalta-se que o Estado de Minas Gerais, na condição de ente federado autônomo, não está obrigado a seguir os mesmos critérios adotados pelo Fisco Federal;

- quanto a serem ou não confiscatórias as multas exigidas, não cabe manifestação da autoridade fiscal, haja vista que tais penalidades estão previstas na legislação tributária vigente;

Ao final, pede a procedência do lançamento.

Do Parecer da Assessoria do CC/MG

A Assessoria do CC/MG, em Parecer fundamentado e conclusivo de fls. 356/394, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas, quanto à prejudicial de mérito, em não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário e, no mérito pela procedência do lançamento.

DECISÃO

Compete à Câmara a análise do presente lançamento o qual versa acerca da imputação fiscal de recolhimento a menor do ICMS, no período de julho de 2008 a fevereiro de 2016, em face da utilização de créditos do imposto vinculados a mercadoria cujas operações subsequentes não se encontravam alcançadas pela incidência do ICMS, conforme decisão judicial (Processo n.º 0425631-18.2013.8.13.0702).

Sustenta o Fisco que a Impugnante descumpriu o disposto no art. 155, § 2º, II, Constituição Federal; no art. 20, § 3º, inciso II da Lei Complementar n.º 87/96; nos arts. 31, inciso II, e 32, inciso I da Lei n.º 6.763/75 e no art. 71, inciso I do RICMS/02. Assim, procedeu-se, com base nos arts. 72 e 74 do Regulamento, calculando o montante do imposto a estornar pela aplicação da alíquota vigente à data do estorno sobre o valor da aquisição ou recebimento mais recente, efetuando o estorno no mesmo período da saída da mercadoria.

Exigências de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada previstas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XIII, alínea “b”.

O detalhamento do feito fiscal encontra-se no Relatório Fiscal (fls. 13/16) anexo ao Auto de Infração, que contém, ainda, os seguintes anexos:

- 1) Comunicado de Apropriação de crédito (fls. 18/32);
- 2) Ofício em resposta ao comunicado;
- 3) Apuração estorno de crédito/produto/NF (fls. 41/45);
- 4) Fichas de Controle de Estoque e Apuração por item de mercadoria transferida (fls. 46/50);
- 5) Demonstrativo do Crédito Tributário (fls. 51/53);
- 6) Notas Fiscais de entradas, por item de mercadoria, utilizadas como referência para o estorno do crédito (fls. 54/58);
- 7) Danfes referentes às notas fiscais de transferência de mercadorias que ensejaram estorno de crédito (amostragem) – fls. 59/71;
- 8) mídia eletrônica contendo os Anexos 01 a 07 e demais arquivos em formato PDF (fl. 72).

Da Preliminar

Demonstrados os fundamentos do lançamento, bem como os documentos que o subsidiam, cabe analisar a preliminar de nulidade apresentada pela Impugnante.

Sustenta a Defendente estar incorreta a descrição da suposta infração/descumprimento da norma prescrita no art. 89, inciso IV do RPTA e alega que se houve creditamento indevido do imposto a Multa Isolada é aquela prevista no art. 55, inciso XIII da Lei n.º 6.763/75 e se houve recolhimento a menor do imposto incide a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, da referida lei; não podendo haver cumulação das multas sob pena de *bis in idem*.

Argui, também, a nulidade do Auto de Infração por erro na descrição fática, violação ao que prescrevem os arts. 112, inciso II, 142 e 202, inciso III, todos do Código Tributário Nacional, e os princípios da especialidade e segurança, bem como que a Fiscalização estabeleceu a multa isolada, no entanto, não apontou na descrição fática do que comina essa penalidade, nem sequer indicou qual a base de cálculo e a forma de apuração, ou seja, deixou de apontar como se chegou à vultosa quantia, descumprindo a norma prescrita no art. 89, incisos V e VI, do RPTA.

A alegação da Defesa de nulidade do lançamento sob o entendimento de que houve incorreta descrição da suposta infração, pois se imputou à Autuada o não recolhimento do ICMS, no entanto, a acusação refere-se a creditamento indevido do imposto, não merece prosperar.

Neste ponto deve ser ressaltado que a forma a ser cumprida pelo lançamento, que, efetivamente é um ato administrativo adstrito à lei, encontra-se determinada no Estado de Minas Gerais pela Lei n.º 6.763/75 e regulamentada pelo Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, que assim determina:

SEÇÃO III

DA FORMALIZAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Art. 85. A exigência de crédito tributário será formalizada mediante:

.....
II - Auto de Infração (AI), nas hipóteses de lançamentos relativos ao ICMS, ao ITCD, às taxas, e respectivos acréscimos legais, inclusive de penalidades por descumprimento de obrigação acessória;

.....
Art. 89. O Auto de Infração e a Notificação de Lançamento conterão, no mínimo, os seguintes elementos:

I - número de identificação;

II - data e local do processamento;

III - nome, domicílio fiscal ou endereço do sujeito passivo e os números de sua inscrição estadual e no CNPJ ou CPF;

IV - descrição clara e precisa do fato que motivou a emissão e das circunstâncias em que foi praticado;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

V - citação expressa do dispositivo legal infringido e do que comine a respectiva penalidade;

VI - valor total devido, discriminado por tributo ou multa, com indicação do período a que se refira;

VII - os prazos em que o crédito tributário poderá ser pago com multa reduzida, se for o caso;

VIII - intimação para apresentação de impugnação administrativa, se cabível, com indicação do respectivo prazo, ou anotação de se tratar de crédito tributário não-contencioso;

IX - a indicação da repartição fazendária competente para receber a impugnação, em se tratando de crédito tributário contencioso.

.....

Pela leitura dos dispositivos normativos acima transcritos e o confrontos das regras neles dispostas com os fatos e fundamentos que nortearam a lavratura do presente Auto de Infração, não restou configurada a alegada nulidade da presente autuação, uma vez restar demonstrado que esta condiz com a realidade dos fatos, descreve correta e claramente a conduta da Impugnante tida como infracional e promove o adequado embasamento legal na peça lavrada, sendo indiscutível, por consequência, não ter havido qualquer cerceamento ao amplo direito de defesa, assegurado o cumprimento do princípio da ampla defesa e do contraditório.

Assim, o relatório do Auto de Infração, complementado que foi pelo Relatório Fiscal e demais demonstrativos explicativos do lançamento regularmente enviados ao contribuinte, identificam plenamente todos os requisitos do ato administrativo previsto no art. 142 do Código Tributário Nacional. São eles: o sujeito passivo, a matéria tributável, a base de cálculo do imposto, o valor do imposto devido, os dispositivos legais que foram infringidos e as respectivas penalidades cabíveis.

Conforme destacado inicialmente cabe registrar que instruem os autos, os seguintes anexos nos quais consta a apuração das exigências fiscais:

- Anexo 03: Apuração do estorno de crédito por nota fiscal/item de mercadoria transferida (fls. 41/45);
- Anexo 04: Fichas de Controle de Estoque e Apuração por item de mercadoria transferida (fls. 46/50);
- Anexo 05: Demonstrativo do Crédito Tributário (fls. 51/53);
- Anexo 06: Notas Fiscais de entradas, por item de mercadoria, utilizadas como referência para o estorno do crédito (fls. 54/58);
- Anexo 07: Danfes referentes às notas fiscais de transferência de mercadorias que ensejaram estorno de crédito (amostragem) – fls. 59/71);
- mídia eletrônica contendo os Anexos 01 a 07 e demais arquivos em formato PDF (fl. 72).

Constou, ainda, no Relatório Fiscal (fls. 13/16), anexo ao Auto de Infração, todo o detalhamento da situação que levou ao lançamento, a saber:

Mediante a conferência de documentos fiscais, constatou-se que o sujeito passivo acima indicado, entre 1º/07/2008 a 28/02/2016, recolheu a menor o ICMS incidente sobre as operações próprias, em face da utilização indevida créditos do imposto, por haver deixado de estornar tais valores referentes a operações subsequentes, com a mesma mercadoria, alcançada pela não-incidência.

Para melhor compreensão do feito fiscal, é oportuno um breve relato dos fatos:

1) Em agosto/2013, o sujeito passivo, obteve decisão liminar (Processo nº 0425631-18.2013.8.13.0702) que:

- determinou ao Fisco que não mais exigisse o ICMS incidente em operações de transferência para estabelecimentos de mesma titularidade situados em Goiás e no Mato Grosso, inscritos no CNPJ, respectivamente, sob os nos 01.534.593/0001-39 e 01.534.593/0004-81;

- autorizou o depósito judicial dos valores até então exigidos. Assim sendo, passaram a ser realizados depósitos correspondentes à somatória do imposto destacado mensalmente em notas fiscais (CFOP 6.152) de transferências, praticadas a partir de setembro/2013.

2) Em julho/2014, a sentença confirmou a liminar, autorizando a compensação de valores pagos.

3) A sentença foi reformada em julho/2015, determinando a atualização dos valores pagos com base nos índices definidos pelo TJMG, até a data do trânsito em julgado. A partir daí, pela Selic.

4) Em 11/02/2016, com o trânsito em julgado da decisão consubstanciada nos autos, favoravelmente ao contribuinte, foi mantida a não exigência do ICMS, foram levantados os valores depositados judicialmente, e foi autorizada a compensação dos valores pagos e declarados indevidos.

5) A partir de 22/02/2016, o sujeito passivo deixou de destacar o ICMS nas notas fiscais emitidas para fins de transferência de mercadorias.

6) Uma vez autorizada a compensação dos valores pagos, o sujeito passivo lançou a crédito o valor do ICMS referente às transferências praticadas entre julho/2008 e agosto/2013, corrigido monetariamente pela Tabela da Egrégia Corregedoria de Justiça, a partir da data de cada pagamento declarado indevido, acrescido de juros de mora de 1% ao mês, a partir da citação. Nesse sentido, consignou o montante de R\$ 4.775.011,40 (ICMS: R\$ 3.431.450,71; juros: R\$ 1.343.560,69) no campo 71 – Outros Créditos – da Declaração de Apuração e Informação do ICMS (DAPI mod. 1) referente a fevereiro/2016, entregue em maio/2016. O Fisco tomou conhecimento desse fato em 13/05/2016, via e-mail, com a apresentação do documento constante do Anexo 01.

7) Em 08/06/2016, ciente do trânsito em julgado e do creditamento efetuado pelo sujeito passivo, a DF/Patos de Minas expediu o OF.DF.PTM. n. 019/16 (Anexo 02), por meio do qual, em resumo, intimou a empresa a estornar, no prazo de 10 (dez) dias, o crédito pelas entradas das mercadorias que foram objeto de saídas subsequentes ao abrigo da não-incidência, relativamente a julho/2008 em diante. Tal ofício foi recebido pelo sujeito passivo em 13/06/2016.

8) Em função da particularidade do caso, entendeu-se oportuno mencionar, naquele ofício, a possibilidade de a empresa se valer do instituto da denúncia espontânea, caso apurasse imposto a pagar, após o estorno do crédito. O ofício continha ainda dizeres acerca das consequências do não atendimento da intimação, quais sejam, o imediato início da ação fiscal, pautada no art. 194 da Parte Geral do RICMS/2002, com vistas à exigência do crédito tributário, mediante Auto de Infração.

9) Diante da inércia do contribuinte, de acordo com o ofício, em 1º/07/2016, o Fisco lavrou o Auto de Início de Ação Fiscal nº 10.000016433-36, por meio do qual cientificou o sujeito passivo em 05/07/2016 do início da ação fiscal, em conformidade com o disposto no art. 69, I, do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08.

Conforme o relato supra, a inércia do sujeito passivo no tocante ao estorno do crédito do imposto referente a operações subsequentes, com a mesma mercadoria, alcançada pela não-incidência, ensejou ao presente feito fiscal, que encontra amparo, inclusive, no texto constitucional (grifou-se):

.....
No mesmo sentido, qual seja, da anulação ou estorno do crédito, dispõem a legislação infraconstitucional (art. 20, § 3º, II, da Lei Complementar nº 87/96 e artigos 31, II, e 32, I, da Lei Estadual nº 6.763/75) e o art. 71, I, da Parte Geral do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto 43.080/02.

Assim sendo, em obediência aos citados ditames, observando ao disposto nos artigos 72 e 74 da Parte Geral do RICMS/02, o Fisco calculou o montante a estornar pela aplicação da alíquota vigente à data do estorno sobre o valor da aquisição ou recebimento mais recente, efetuando o estorno no mesmo período da saída da mercadoria.

O resultado do procedimento, contendo o valor do estorno para cada item de mercadoria transferido (notas fiscais com CFOP 6.152), em sequência cronológica, é apresentado no quadro constante do Anexo 03. Neste, é também demonstrada a apuração da multa de revalidação prevista no art. 56, II, da Lei nº 6.763/75 (50% do valor do imposto) e da multa isolada a que se refere o art. 55, XIII, “b”, da mesma lei (50% do valor da operação).

No Anexo 04, com vistas a conferir transparência ao cálculo do crédito tributário, é apresentado de maneira didática o estorno do crédito por item de mercadoria transferida no período.

O Anexo 05, por sua vez, contém o resumo do demonstrativo do crédito tributário, montante que é composto pelos seguintes valores originais, os quais são exigidos mediante este Auto de Infração:

.....
No tocante ao período relativamente ao qual se apurou o crédito tributário, cumpre ressaltar que o creditamento citado no item (6) do relato dos fatos fez

com que os efeitos da não-incidência declarada judicialmente retroagissem a julho/2008. Dessa forma, considerando que a compensação só foi levada a efeito em fevereiro/2016, somente nesse momento o lançamento tributário em questão pôde ser realizado. Logo, à luz do art. 173 do Código Tributário Nacional (CTN), não há que se falar em decadência:

.....
Por fim, no Anexo 06, estão relacionadas as notas fiscais de entrada, por item de mercadoria, utilizadas para apuração do crédito estornado e, no Anexo 07, são apresentados, por amostragem, os documentos auxiliares das notas fiscais eletrônicas (Danfes) relacionadas no Anexo 03.

Cumpra mencionar que os anexos 03, 04 e 06 estão copiados em mídia gravável (CD-R), juntada ao presente processo tributário administrativo. Em função do volume de documentos que compõem tais anexos, esses estão disponibilizados integralmente apenas na mídia gravável, sendo juntados em meio físico apenas trechos, para fins de exemplificação e demonstração. Seguem abaixo os códigos MD-5 associados a cada arquivo copiado, com vistas à comprovação da autenticidade destes.

Ademais, no caso dos autos, o que se verifica é que a Impugnante compreendeu a acusação formulada no lançamento e desenvolveu plenamente a sua defesa, não restando configurada a nulidade do lançamento.

A discussão trazida pela Impugnante acerca da cumulação de multas de revalidação e isolada, bem como em relação à fundamentação para a exigência da penalidade isolada será abordada no mérito do presente parecer.

Também não se verifica nos presentes autos violação à segurança nas relações jurídicas, como asseverado pela Impugnante.

Isso porque a Fiscalização ao efetuar o lançamento em exame não desconsidera o que foi decidido judicialmente, ao contrário, pauta-se exatamente conforme decisão nos autos do Mandado de Segurança n.º 042563118.2013.8.13.0702, considerando que o ICMS não incide nas operações de transferências de mercadorias em operações interestaduais, fazendo incidir, por consequência, a norma prevista no art. 20, § 3º, inciso II da Lei Complementar n.º 87/96 e arts. 70, inciso II, e 71, inciso I, ambos do RICMS/02, a saber:

Lei Complementar n.º 87/96

Art. 20.....

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 3º É vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita:

.....
II - para comercialização ou prestação de serviço, quando a saída ou a prestação subsequente não forem tributadas ou estiverem isentas do imposto, exceto as destinadas ao exterior.
.....

RICMS/02

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

.....
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.
.....

Art. 71. O contribuinte deverá efetuar o estorno do imposto creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria ou o bem entrados no estabelecimento:

I - vierem a ser objeto de operação subsequente não tributada ou isenta, observado o disposto no § 3º deste artigo e no artigo 74 deste Regulamento.
.....

Determinou a sentença referente ao Mandado de Segurança n.º 042563118.2013.8.13.0702, impetrado pela Impugnante, o direito de transferir mercadorias entre seus estabelecimentos, em operações interestaduais, sem a exigência do ICMS, mas não lhe assegurou a manutenção do crédito de ICMS das operações anteriores a estas transferências.

Da análise do Auto de Infração em apreciação, em face das normas acima transcritas, verifica-se cabalmente que o mesmo atende a todos os requisitos impostos pela legislação, portanto afasta-se a nulidade arguida.

Da Prejudicial de Mérito

Pleiteia a Impugnante que seja considerado decaído o direito de lançar relativamente ao período autuado de julho de 2008 a julho de 2012, com a aplicação da norma ínsita no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional.

Na hipótese dos autos, não ocorreu a alegada decadência e subsiste o dever da Fiscalização de constituir o crédito tributário, efetuando o estorno dos créditos do imposto que entende indevidos em razão da decisão judicial transitada em julgado que

determinou a não incidência do ICMS em relação às operações de transferência de mercadorias entre estabelecimentos de mesma titularidade.

A decadência é causa extintiva do crédito tributário, conforme se pode extrair do art. 156, inciso V do Código Tributário Nacional. Conta-se prazo decadencial até o lançamento. Com a decadência, portanto, opera-se a extinção do crédito tributário em razão da inércia da Administração Tributária em efetuar o lançamento.

No âmbito tributário, a decadência nasce em razão da inércia do Sujeito Ativo no exercício de proceder ao lançamento.

Para que se opere a decadência e/ou a prescrição, é necessário, que o direito subjetivo e/ou o direito de ação supostamente atingido possam ser exercidos, isto é que não se depare com qualquer obstáculo e, que não haja o exercício desse direito durante certo período de tempo.

No caso em análise, os créditos do imposto, ora estornados, tornaram-se indevidos a partir do trânsito em julgado da decisão favorável à Impugnante no sentido da não tributação pelo ICMS das saídas de mercadorias em transferência para estabelecimento de mesma titularidade.

De acordo com o Código Tributário Nacional, o prazo decadencial é de 05 (cinco) anos. O que pode variar é o momento a partir do qual se conta esse prazo, se da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional) ou do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional).

De qualquer forma, só pode haver o curso do prazo decadencial, se não houver qualquer obstáculo à prática do ato de lançamento. Tal afirmação nada mais é do que mera decorrência do princípio *da actio nata* segundo o qual só pode haver extinção de direito em razão da inércia, se tal direito puder ser exercido.

Em havendo obstáculo ao exercício do direito, não pode haver fluxo de prazo decadencial ou prescricional.

No caso, a Fiscalização Tributária não poderia, antes do trânsito em julgado da decisão que determinou a não tributação das saídas de mercadorias em transferência, autuar o contribuinte estornando os créditos do imposto relativos as mercadorias cuja incidência do ICMS nas operações subsequentes se discutia.

Importante destacar, nesse diapasão, que há decisões judiciais 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,

CONSEQUENTEMENTE, 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 RÉMETENTE". 3. POR CONSEQUÊNCIA 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.

Portanto, somente após a decisão definitiva da não tributação das operações de transferências de mercadorias é que a Fiscalização Tributária poderia constatar o descumprimento da obrigação do estorno dos créditos do imposto relativos às entradas das mercadorias, e, então, autuar o contribuinte, efetuando o referido estorno.

Por isso, o prazo decadencial de 05 (cinco) anos não poderia fluir enquanto vigente o obstáculo à atuação estatal tendente a constatar o descumprimento do estorno dos créditos do imposto.

Esse entendimento é até defendido pela Impugnante quando ela alega que a utilização dos créditos do imposto era correta até o trânsito em julgado da sentença, uma vez que, até a decisão definitiva, a legislação vigente determinava a incidência do ICMS (fls. 91 e seguintes da impugnação).

Na autuação em análise, o prazo decadencial somente fluiria a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ser realizado (aplicação do art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Neste sentido, o prazo decadencial deve ser contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que transitou em julgado a decisão judicial que determinou a não incidência do ICMS nas operações de transferências de mercadorias.

Dessa forma, subsiste o direito do lançamento do crédito tributário, visto que o prazo decadencial não se encontra expirado, pois, a referida decisão judicial transitou em julgado em fevereiro de 2016, o prazo decadencial somente se expirará em 31 de dezembro de 2022.

Há a destacar-se que este Egrégio Conselho de Contribuintes já decidiu que não transcorre o prazo decadencial relativo ao ICMS nas hipóteses em que o Fisco fica impossibilitado de exercer o direito de lançar, conforme Acórdão de nº 18.010/08/2ª.

Nesse sentido, vale transcrever excerto do Acórdão nº 18.134/08/2ª, do CC/MG, da lavra do I. relator Raimundo Francisco da Silva, senão veja-se:

DESTARTE, O TERMO INICIAL DO PRAZO DECADENCIAL CONTA-SE, EM REGRA, A PARTIR DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O TRIBUTO PODERIA TER SIDO LANÇADO. VALE DIZER, EM SE TRATANDO DE ICMS, DEFINIR O TERMO INICIAL DA DECADÊNCIA SIGNIFICA DEFINIR A DATA A PARTIR DA QUAL SE PODE CONSIDERAR CARACTERIZADA A OMISSÃO DO CONTRIBUINTE, PARA ENTÃO CONTAR-SE, A PARTIR DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE, O REFERIDO PRAZO. ASSIM, NO CASO DE REGIME ESPECIAL ADUANEIRO DE DRAWBACK, EM QUE A ISENÇÃO DO ICMS É CONDICIONADA, PRIMEIRO À EFETIVA EXPORTAÇÃO DOS PRODUTOS RESULTANTES DA INDUSTRIALIZAÇÃO DA MERCADORIA IMPORTADA, NO PRAZO LEGALMENTE DEFINIDO E FIXADO NO RESPECTIVO ATO CONCESSÓRIO, E SEGUNDO À COMUNICAÇÃO DE SEU ENCERRAMENTO AO FISCO, NÃO SE PODE FALAR EM LANÇAMENTO ANTES DISSO. É QUE, EVIDENTEMENTE, A SITUAÇÃO CARACTERIZADORA DA OMISSÃO SOMENTE PODE OCORRER APÓS TAIS EVENTOS, CASO SE CONSTATE O INADIMPLEMENTO DO ATO CONCESSÓRIO.

CORROBORA TAL ENTENDIMENTO O SEGUINTE EXCERTO DA CONSULTA INTERNA Nº. 157/2007, ANEXADA ÀS FLS. 17, SEGUNDO O QUAL: NÃO TRANSCORRE O PRAZO DECADENCIAL RELATIVO AO ICMS NAS HIPÓTESES EM QUE O FISCO FICA IMPOSSIBILITADO DE EXERCER O DIREITO DE LANÇAR. ASSIM, TRATANDO-SE DE ISENÇÃO DO ICMS DECORRENTE DO REGIME DE DRAWBACK, O FISCO NÃO PODERÁ EFETUAR O LANÇAMENTO ENQUANTO NÃO SE VERIFICAR O NÃO ADIMPLEMENTO DA CONDIÇÃO RELATIVA A ESSE BENEFÍCIO FISCAL. (GRIFOU-SE)

Cabe ressaltar, ainda, o decidido no Contencioso Administrativo do Ministério da Fazenda conforme se infere do acórdão abaixo:

MINISTÉRIO DA FAZENDA - SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL - DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO EM SÃO PAULO

ACÓRDÃO Nº 17-5749 DE 22 DE JANEIRO DE 2004

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

EMENTA: DECADÊNCIA. ISENÇÃO. DECADÊNCIA A CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL, NA HIPÓTESE DA ISENÇÃO CONDICIONADA, TEM COMO TERMO INICIAL, COM AMPARO NO ART. 173, INCISO I DA LEI Nº 5.172/66 – CTN, O PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO EFETUADO, POR DESCUMPRIMENTO DOS REQUISITOS QUE AMPARAVAM A CONCESSÃO DAQUELE BENEFÍCIO, ISENÇÃO BENS IMPORTADOS E DESPACHADOS SOB O BENEFÍCIO DA ISENÇÃO (LEI Nº 8.010/90 E 8.032/90), QUANDO TRANSFERIDOS PARA TERCEIRO NÃO CREDENCIADO JUNTO AO CNPQ E SEM A PRÉVIA AUTORIZAÇÃO DA SRF, CABERÁ A EXIGÊNCIA DOS TRIBUTOS DEVIDOS PELO DESCUMPRIMENTO DOS REQUISITOS PREVISTOS NA LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA. MULTA DE OFÍCIO - TIPIFICADA A FALTA DE PAGAMENTO DOS IMPOSTOS, CABÍVEL A MULTA DE OFÍCIO DO II E DO IPI, CONFORME LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA. MULTA FISCAL - OCORRENDO A TRANSFERÊNCIA, A TERCEIRO, A QUALQUER TÍTULO, DE BENS IMPORTADOS COM ISENÇÃO DE TRIBUTOS, SEM PRÉVIA AUTORIZAÇÃO DA AUTORIDADE FISCAL, CABÍVEL A APLICAÇÃO DA MULTA DO ART. 106 DO DL Nº 37/66, REGULAMENTADO PELO ART. 521, II, 'A' DO DECRETO Nº 91.030/85.

DATA DO FATO GERADOR: 10/12/1993

O posicionamento e a interpretação da Fiscalização acerca do início da contagem do prazo decadencial, no lançamento em análise, coadunam-se com o entendimento consignado nas decisões judiciais abaixo colacionadas, senão veja-se:

TRF3 - REMESSA EX OFFICIO EM MANDADO DE SEGURANÇA: REOMS 2569 SP 2001.03.99.002569-1

TRIBUTÁRIO. IOF. "DRAWBACK". DECADÊNCIA NÃO CONSTATADA. OPERAÇÃO DE CÂMBIO SUJEITA A ALÍQUOTA ZERO. DESCUMPRIMENTO DAS CONDIÇÕES FIXADAS PARA O REGIME ADUANEIRO ESPECIAL EM QUESTÃO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. 1. IMPOSSIBILIDADE DE RECONHECER, DESDE LOGO, A DECADÊNCIA DO DIREITO DE CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO EM QUESTÃO. NO CASO DE MERCADORIAS IMPORTADAS SOB O REGIME ADUANEIRO ESPECIAL EM QUESTÃO ("DRAWBACK"), A CONTAGEM DO PRAZO LEGAL PARA CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO NÃO NASCE COM O REGISTRO DAS DECLARAÇÕES DE IMPORTAÇÃO, MAS NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SUBSEQUENTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA SER EFETUADO, ASSIM ENTENDIDO O TÉRMINO PARA EXPORTAÇÃO DOS PRODUTOS BENEFICIADOS COM O INCENTIVO FISCAL (ART. 173, I, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL).

(REOMS 2569 SP 2001.03.99.002569-1, RELATOR: JUIZ CONVOCADO RENATO BARTH, DATA DE JULGAMENTO: 17/01/2008, TERCEIRA TURMA).

Assim, não há como acatar a alegação da Impugnante de que fulminou o direito de lançar o crédito tributário relativo ao período de julho de 2008 a julho de 2012, tendo em vista que não ocorreu inércia da administração.

Dessa forma, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário, somente se expirará em 1º de dezembro de 2022, conforme disposto no inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional, não ocorrendo a decadência relativamente ao crédito tributário exigido, uma vez que a Impugnante foi regularmente intimada da lavratura do Auto de Infração em 06 de outubro de 2016 (fl. 78).

Do Mérito Propriamente Dito

Conforme relatado, a autuação versa sobre a acusação fiscal de recolhimento a menor do ICMS, no período de julho de 2008 a fevereiro de 2016, em razão da falta de estorno de créditos do imposto, relativos a aquisições de mercadorias, cujas saídas posteriores, referentes a transferências interestaduais entre estabelecimentos de mesma titularidade, em função de decisão judicial favorável à Autuada, não estavam sujeitas à tributação do ICMS.

A Constituição Federal de 1988, no art. 146, inciso III, alínea “a”, determina que lei complementar deve estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, definindo os fatos geradores, as bases de cálculo e os contribuintes dos impostos nela previstos, *in verbis*:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

.....
III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

.....

Atendendo a esse comando constitucional, a Lei Complementar Federal n.º 87/96, por meio de seu art. 12, inciso I, estabeleceu a ocorrência do fato gerador do ICMS no momento da saída de mercadorias de estabelecimento de contribuintes do imposto, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular, a saber:

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.

.....

Seguindo essa regra, o legislador mineiro incluiu, tanto na Lei n.º 6.763/75 (art. 6º, inciso VI), quanto no Regulamento do ICMS (art. 2º, inciso VI – RICMS/02), dispositivo legais com a mesma previsão.

Do ponto de vista de toda a legislação que rege a matéria, as transferências de mercadorias entre estabelecimentos de mesma titularidade estão sujeitas à incidência

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

do ICMS, ocorrendo o fato gerador do imposto no momento da saída das mercadorias de um para outro estabelecimento do mesmo titular.

Por outro lado, de acordo com o princípio constitucional da não cumulatividade do ICMS (art. 155, § 2º, inciso I da Constituição Federal), o contribuinte do imposto tem direito a compensar o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro estado.

Em sintonia com a Constituição, a Lei Complementar n.º 87/96 e o RICMS/02 estabeleceram a vedação ao crédito do ICMS sempre que a saída subsequente da mesma mercadoria ou de outra dela resultante não for tributada, *in verbis*:

Lei Complementar n.º 87/96

Art. 20.....

§ 3º É vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita:

I - para integração ou consumo em processo de industrialização ou produção rural, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto se tratar-se de saída para o exterior;

II - para comercialização ou prestação de serviço, quando a saída ou a prestação subsequente não forem tributadas ou estiverem isentas do imposto, exceto as destinadas ao exterior.

.....

Art. 21. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:

I - for objeto de saída ou prestação de serviço não tributada ou isenta, sendo esta circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço.

.....

RICMS/02

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

.....

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.

.....
Art. 71. O contribuinte deverá efetuar o estorno do imposto creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria ou o bem entrados no estabelecimento:

I - vierem a ser objeto de operação subsequente não tributada ou isenta, observado o disposto no § 3º deste artigo e no artigo 74 deste Regulamento.
.....

É exatamente esse o caso dos autos, pois o Fisco está a estornar créditos de ICMS apropriados pela Impugnante, relativos a mercadorias que foram transferidas (em operações interestaduais) para outro estabelecimento de sua titularidade, para às quais, amparadas em decisão judicial transitada em julgado, foram afastadas a incidência do imposto nas referidas transferências.

Assim, como não prevaleceu o débito de ICMS nas transferências realizadas, devem ser estornados os créditos apropriados, nos termos das normas acima transcritas.

Salienta-se que determinou a sentença referente ao Mandado de Segurança n.º 042563118.2013.8.13.0702, o direito de a Impugnante transferir mercadorias entre seus estabelecimentos, em operações interestaduais, sem a exigência do ICMS, mas não lhe assegurou a manutenção do crédito de ICMS das operações anteriores.

Portanto, não há, como afirma a Impugnante, desobediência a tal decisório por parte da Fiscalização ao efetuar o estorno dos créditos do imposto em exame.

Não é possível acolher a tese da Impugnante de que as transferências de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa não se constituem em operação de circulação de mercadorias, tratando-se de operação “inexistente”, não qualificada como incidente, não incidente ou isenta, com intuito de ver prejudicada a aplicação do inciso I do art. 71 do RICMS/02.

Não ficou caracterizada ou demonstrada a ocorrência de qualquer erro na interpretação e aplicação da legislação no presente caso.

Não há dúvidas de que o ICMS tem como fato gerador as operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. Também não há qualquer dúvida quanto ao princípio da não cumulatividade, pelo qual o ICMS devido em cada operação será compensado com o montante cobrado nas operações anteriores, e ainda, a isenção ou não incidência, salvo determinação em contrário, não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes, acarretando a anulação do crédito relativo às operações anteriores.

Desta forma, à luz do inciso II do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, os créditos relativos a operações subsequentes não tributadas, entendendo-se neste verbete qualquer operação fora do campo de incidência do imposto estadual, devem ser

estornados, anulados para perfeita e plena consecução do princípio da não cumulatividade.

O art. 71 do RICMS/02, estabelece, portanto, apenas a forma como o princípio da não cumulatividade será atendido nos casos de contribuintes que tenham operações sujeitas e não sujeitas ao imposto, garantindo que estas não se confundam para efeitos de crédito.

A tese da Defendente de que as transferências de mercadorias entre seus estabelecimentos trata-se de operação “inexistente”, não qualificada como incidente, não incidente ou isenta, afirmando restar prejudicada a aplicação do inciso I do art. 71 do RICMS, ao contrário de sua pretensão, corrobora o feito fiscal.

Isto porque, não interessa a denominação que se dê à operação. A não cumulatividade garante que o imposto não vá sendo replicado em cada operação de circulação de mercadorias para que não incida sobre ele mesmo. Se a Impugnante teve uma decisão judicial que lhe afirma não ser sua operação de circulação de mercadoria destinada a outro estabelecimento seu sujeita ao ICMS, esta decisão afirma que tal operação, não está no campo de incidência do ICMS. Se a operação não está no campo de incidência do ICMS não há que se falar em aproveitamento do crédito da operação anterior, regra esta apenas válida nas operações sujeitas ao referido imposto.

A não incidência caracteriza-se pelo não enquadramento normativo a uma conduta, isto é, quando a conduta fática não encontra respaldo ou identificação com nenhuma hipótese normativa, não provocará o nascimento de relação jurídico-tributária. Assim, na “não incidência”, o fato não pode ser contemplado legalmente como gerador de determinado tributo.

A não incidência pode, inclusive, caracterizar-se pela inoccorrência da hipótese de incidência tributária descrita na norma, no caso do ICMS, na não caracterização de uma operação de circulação de mercadoria. Também pode a não incidência ser conceituada como tudo aquilo que escapa da hipótese de incidência, ou, simplificada, corresponde a toda situação que não se subsumi perfeita e rigorosamente ao tipo tributário legalmente previsto.

A expressão “não tributada” expressa nos incisos I e II do art. 71 do RICMS/02, abriga não somente a não incidência (não incidência simples) como também a imunidade (não incidência constitucionalmente qualificada).

Com relação ao ICMS estornado, cabem as seguintes observações:

- o estorno dos créditos do imposto foi apurado aplicando-se a alíquota vigente à data do estorno sobre o valor da aquisição ou recebimento de mercadoria mais recente, efetuando o estorno no mesmo período das saídas da mercadoria, conforme demonstrativos constantes dos Anexos 03 a 07 dos autos (constantes também da mídia eletrônica de fls. 72).

Quanto ao valor dos créditos estornados, questiona a Impugnante que o ICMS pago indevidamente, sem correção, foi em montante inferior ao que terá que devolver no mesmo período a título de ICMS estornado. Assim, entende que a autuação

consiste em gravíssima violação ao direito fundamental do contribuinte da segurança jurídica e da propriedade, os quais são de observância obrigatória do estado.

Argumenta a Impugnante qual seria o sentido de movimentar toda a estrutura judicial e obter um ganho de causa, se o seu proveito seria negativo. Entende que a Fiscalização desrespeita a coisa julgada e alega que sempre observou todas as normas tributárias.

Conforme mencionado, os estornos dos créditos do imposto pautam-se em previsão constante da legislação tributária, não tendo ocorrido, no caso, qualquer desrespeito à coisa julgada como quer fazer crer a Autuada.

Como dito, a sentença referente ao Mandado de Segurança n.º 042563118.2013.8.13.0702, determinou o direito da Impugnante de transferir mercadorias entre seus estabelecimentos, em operações interestaduais, sem a exigência do ICMS, mas não lhe assegurou a manutenção do crédito de ICMS das operações anteriores a estas transferências.

Os demonstrativos constantes dos Anexos 03, 04 e 06 dos autos (fls. 41/50 e 54/58) dão conta que a maioria das mercadorias transferidas para os estabelecimentos de mesma titularidade entrou no estabelecimento autuado tributadas à alíquota no percentual de 12% (doze por cento), ao passo que foram remetidas com a aplicação da alíquota no percentual de 7% (sete por cento).

Explica a Fiscalização que sendo o ICMS apurado mediante confronto entre débitos e créditos, e sendo os créditos do imposto muito superiores aos débitos, não houve desembolso/recolhimento relativamente a tais remessa de mercadorias, mas sim acúmulo de créditos do imposto. Assevera que a diferença entre a alíquota de entrada e da saída da mercadoria explica a diferença a maior entre os valores estornados pelo Fisco e aqueles compensados pela Impugnante e registra que, analisando-se matematicamente os fatos, resta claro que a intenção da Defendente era de se utilizar de dois créditos do imposto para um único débito de ICMS no estado de destino das mercadorias (*consta destaque do imposto nas notas fiscais de transferência*).

Acresça-se, ainda, nesta discussão acerca dos valores dos créditos do imposto estornados, que a utilização da metodologia UEPS (último a entrar, primeiro a sair) ao invés de PEPS (primeiro a entrar, primeiro a sair), fato questionado pela Impugnante, para a apuração do *quantum* de crédito do imposto a estornar, pauta-se no que dispõe o art. 72 da Parte Geral do RICMS/02, *in verbis*:

Art. 72. Tendo havido mais de uma aquisição ou recebimento e sendo impossível estabelecer correspondência entre estes e a mercadoria cujo crédito deva ser estornado, o montante a estornar será calculado pela aplicação da alíquota vigente à data do estorno sobre o valor da aquisição ou recebimento mais recente. (Grifou-se).

Assim sendo, o feito fiscal afigura-se correto, sendo legítimas as exigências do ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada, sendo esta a prevista no art. 55, inciso XIII, alínea “b” da Lei n.º 6.763/75.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A penalidade é aplicável no presente caso, tendo sido exigida de acordo com o dispositivo legal retro, ao qual este Conselho de Contribuintes encontra-se adstrito em seu julgamento, a teor do que dispõe o art. 182, inciso I da Lei n.º 6.763/75.

A norma consagra como base de cálculo da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XIII, alínea “b” da Lei n.º 6.763/75, o valor da operação, o que foi devidamente observado pela Fiscalização, e não o crédito do imposto indevidamente apropriado como quer fazer crer a Impugnante.

Vale dizer que a base de cálculo da referida penalidade respalda-se no disposto no art. 53, inciso II da Lei n.º 6.763/75, e não no inciso IV do referido artigo como sustenta a Impugnante:

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

.....
II - o valor das operações ou das prestações realizadas ou da base de cálculo estabelecida pela legislação;

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

Quanto às alegações da Defendente de que multa isolada não é adequada à hipótese dos presentes autos, vale destacar, ainda, que este Conselho de Contribuintes, à unanimidade de votos, entendeu que referida penalidade é aplicável à irregularidade em comento, conforme ementa do Acórdão n.º 20.788/15/2ª, que ora se transcreve:

EMENTA CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - OPERAÇÃO SUBSEQUENTE NÃO TRIBUTADA. IMPUTAÇÃO FISCAL DE RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS EM RAZÃO DA FALTA DE ESTORNO DE CRÉDITOS DO IMPOSTO, RELATIVOS A AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS, CUJAS SAÍDAS POSTERIORES, REFERENTES A TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DE MESMA TITULARIDADE, OCORRERAM SEM A TRIBUTAÇÃO DO ICMS. SUSTENTA A IMPUGNANTE TER EM SEU FAVOR DECISÃO JUDICIAL NO SENTIDO DA NÃO TRIBUTAÇÃO DESSAS TRANSFERÊNCIAS. CONTUDO, CITADA DECISÃO NÃO ALCANÇA OS CRÉDITOS PELAS ENTRADAS DEVENDO, JUSTAMENTE EM FUNÇÃO DA DECISÃO JUDICIAL, SER APLICADA A REGRA SEGUNDO A QUAL NÃO PODEM SER MANTIDOS OS CRÉDITOS RELATIVOS A OPERAÇÕES SUBSEQUENTES NÃO TRIBUTADAS. INFRAÇÃO CARACTERIZADA, NOS TERMOS DO ART. 71, INCISO I DO RICMS/02. CORRETAS AS EXIGÊNCIAS DE ICMS E DAS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA PREVISTAS, RESPECTIVAMENTE, NOS ARTS. 56, INCISO II E 55, INCISO XIII,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ALÍNEA “B” DA LEI N.º 6.763/75. LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME. (GRIFOU-SE).

Contudo, no presente caso, à luz do art. 106, inciso II do CTN, deve se adequar o valor da multa isolada aplicada a duas vezes o valor do ICMS, tendo em vista a limitação imposta pelo art. 55, § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75, com a redação dada pela Lei nº 22.549/17.

Ainda em relação às multas aplicadas, também não cabe razão à Impugnante, quando aduz não haver amparo legal para coexistência das duas penalidades exigidas de maneira cumulativa.

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 não recolhimento de ICMS. Já a multa capitulada no art. 55, inciso XIII, alínea “b”, da citada lei (Multa Isolada) foi exigida pelo descumprimento de obrigação acessória.

Vê-se, portanto, que se trata de infrações distintas, uma relativa à obrigação principal e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também foi considerada lícita pelo Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível nº 1.0079.11.016674-5/003, de 04 de agosto de 2016.

Correta, portanto, a aplicação das penalidades, observada a adequação da multa isolada explicitada acima, na exata medida prevista na legislação tributária deste estado, a qual, repita-se, encontra-se este Conselho de Contribuintes adstrito em seu julgamento, conforme art. 182, inciso I da Lei nº 6.763/75.

Com relação ao questionamento acerca do termo inicial da aplicação dos juros, vale destacar que sua aplicação deu-se nos termos do art. 226 da Lei nº 6.763/75, c/c o art. 2º da Resolução SEF nº 2.880/97, sendo que os juros de mora incidem sobre as parcelas do crédito tributário relativas tanto ao tributo quanto à multa, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento do débito até a data do efetivo pagamento.

Não há como acolher a pretensão da Impugnante sobre a exclusão dos juros e multas, com fulcro no art. 100, parágrafo único do Código Tributário Nacional, que assim estabelece:

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

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

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

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

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

Parágrafo único - A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

No caso, como foi afastada a incidência do ICMS em relação às transferências de mercadorias para estabelecimento de mesma titularidade (incidência do ICMS prevista no art. 12, inciso I da Lei Complementar n.º 87/96), por decisão judicial transitada em julgado, infringiu a Impugnante o disposto no art. 21, inciso I da Lei Complementar n.º 87/96.

Também não há que se falar que houve mudança do posicionamento do Fisco, em relação ao estorno de créditos do imposto quando a mercadoria ou o bem entrados no estabelecimento vierem a ser objeto de operação subsequente não tributada ou isenta, por determinação do art. 71, inciso I do RICMS/02.

Assim sendo, não há se falar que o Fisco desconsiderou a legislação tributária vigente até o trânsito em julgado da sentença, violando o art. 144 do Código Tributário Nacional, pois não se pode confundir débitos e créditos. A decisão judicial guarda relação apenas com débitos, ao reconhecer a intributabilidade pelo ICMS das transferências entre estabelecimentos do mesmo titular. A decisão não fez qualquer menção a créditos apropriados, mesmo porque, ao que parece, não foi este o objeto do pedido. Nesse sentido, a partir do momento em que a Impugnante levou a efeito a decisão judicial, realizando a compensação autorizada e levantando valores depositados em juízo, o Fisco, não podendo agir de outro modo, procedeu ao estorno dos créditos.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. Quanto à prejudicial de mérito, à unanimidade, em não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário. No mérito, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para adequar, conforme art. 106, inciso II do CTN, a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XIII, alínea "b" da Lei nº 6.763/75 a duas vezes o valor do ICMS, nos termos do art. 55, § 2º, inciso I da citada lei, com a redação dada pela Lei nº 22.549/17. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Adriel Gonçalves Nascimento e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Geraldo Júnio de Sá Ferreira. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Luiz Geraldo de Oliveira e Erick de Paula Carmo.

Sala das Sessões, 11 de julho de 2017.

Eduardo de Souza Assis
Presidente / Revisor

Luciana Mundim de Mattos Paixão
Relatora

P

22.544/17/3ª