

Acórdão: 23.248/19/1ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.001041420-80
Impugnação: 40.010146447-97
Impugnante: Pandurata Alimentos Ltda
IE: 251287233.04-91
Proc. S. Passivo: José Paulo de Castro Emsenhuber/Outro(s)
Origem: DF/Pouso Alegre

EMENTA

DIFERIMENTO – DESCARACTERIZAÇÃO – REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO. Constatada a utilização indevida do diferimento do ICMS nas operações de transferência de mercadoria da Autuada para o estabelecimento industrial detentor de Regime Especial – RE. Infração caracterizada nos termos do art. 6º, inciso VI, § 8º, alínea “a”, itens 1º e 2º da Lei nº 6.763/75. Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII, ambos da Lei nº 6.763/75.

DIFERIMENTO – DESCARACTERIZAÇÃO – ENCERRAMENTO - DETERIORAÇÃO DA MERCADORIA. Constatada a entrada de produtos diferidos no estabelecimento da Autuada, e saída das respectivas mercadorias deterioradas, impróprias para consumo humano, destinadas à empresa de ração, ao abrigo indevido do diferimento do imposto, caracterizando hipótese de encerramento da cadeia de circulação da mercadoria, nos termos do art. 15 do RICMS/02. Infração caracterizada. Corretas as exigências de ICMS e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a constatação das seguintes irregularidades, no período de 01/01/15 a 15/12/15:

- saídas de produtos do Centro de Distribuição (CD) para a indústria ao abrigo indevido do diferimento, uma vez que o regime especial somente autorizava a aplicação do citado instituto nas operações de transferência da indústria para o CD, não havendo previsão de tal hipótese também na regra geral do Anexo II do RICMS/02.

Exige-se o ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII ambos da Lei nº 6.763/75.

- falta de recolhimento do ICMS pelo encerramento do diferimento. Foram apuradas saídas do CD de produtos impróprios para consumo humano (deteriorados). Tais produtos deram entrada no CD com diferimento do imposto e suas saídas ocorreriam com crédito presumido conforme autorizado no Regime Especial, no art. 7º

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

e art. 9º, respectivamente. Entretanto tais produtos se deterioraram tornando-se impróprios ao consumo humano e foram vendidos para empresas de ração por preço inferior ao da operação de entrada. Ao se deteriorarem teria ocorrido a perda anormal, encerrando a circulação da mercadoria, nos termos do art. 15 do RICMS/02.

Exige-se ICMS e a Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 15/44, acompanhada dos documentos de fls. 46/72, com argumentos infra elencados:

- informa que é empresa do ramo de alimentos e, no intuito de modernizar e expandir seu parque industrial, firmou regime especial de tributação o qual impôs a necessidade de criação de CD para concentração das operações internas e interestaduais. É o CD que realiza as operações que serão tributadas conforme previsto no regime;

- sustenta que as operações entre CD e indústria atendem uma demanda logística da empresa: as mercadorias são devolvidas para a indústria (inexistindo mudança de titularidade, circulação econômica do bem ou ainda prejuízo ao erário) que posteriormente são novamente remetidas pela indústria ao CD, sendo que este último realiza a venda e a tributação nos termos do regime;

- relata que o regime prevê a tributação de 3% (três por cento) nas saídas do CD, tenha a operação uma, duas ou várias etapas;

- assevera que, por analogia, o art. 7º do Regime Especial de Tributação - RET também deve ser aplicado às operações de transferência do CD para a indústria, afinal a criação de dois estabelecimentos atende imposição feita pelo próprio estado ao firmar com a empresa o protocolo de intenções;

- salienta que as mercadorias foram posteriormente remetidas ao CD, o qual efetuou as vendas nos termos do regime especial;

- entende ser aplicável o art. 9º-A do RICMS/02, sob o fundamento de que o imposto diferido será pago na saída subsequente, ainda que a operação posterior tenha crédito presumido;

- destaca que o procedimento fiscal acaba por majorar a carga tributária fixada pelo RET, desvirtuando o objetivo do acordo;

- requer a aplicação da remissão prevista no art. 35 da Lei nº 22.549/17, regulamentado pelo art. 23 do Decreto nº 47.210/17;

- aduz que as operações de transferência não caracterizam fato gerador do ICMS nos termos da Súmula nº 166 do Superior Tribunal de Justiça – STJ;

- discorda da aplicação concomitante da multa de revalidação e da multa isolada;

- entende que as multas aplicadas apresentam natureza confiscatória;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- argumenta que apenas o crédito tributário não recolhido no vencimento submete-se à incidência dos juros de mora;

- requer a exclusão da multa isolada nos termos do art. 112 do Código Tributário Nacional.

Pede a procedência da impugnação.

A Fiscalização manifesta-se às fls.74/81, alegando em síntese:

- destaca que foram lavrados PTAs para cobrança de créditos decorrentes das mesmas infrações referentes aos anos de 2012, 2013, 2014, todos eles foram parcelados;

- salienta não haver nos autos a devida comprovação de que as operações realizadas entre CD e indústria seriam meras devoluções, afinal as mercadorias não são plenamente identificáveis e as supostas notas fiscais de devolução não cumpriram as formalidades previstas no RICMS/02;

- cita o art. 12 e art. 23 ambos do RET os quais expressamente destacam que o contribuinte não está dispensado do cumprimento das demais normas tributárias;

- reitera não haver vínculo entre as notas fiscais de remessa e retorno e, também não há provas que de fato, posteriormente, essas mercadorias retornaram ao CD para venda;

- informa que não é inaplicável ao Auto de Infração em exame o Decreto nº 47.210/17;

- esclarece que houve a venda de mercadorias imprestáveis para consumo humano para indústrias de ração, fato que caracteriza hipótese de encerramento do diferimento por deterioração do bem, nos termos do art. 15 do RICMS/02;

- destaca que a tributação dessas mercadorias se deu pela saída com o destaque da alíquota de 12% (doze por cento), entretanto mediante base de cálculo em valor inferior ao valor da entrada da mercadoria, por isso a exigência do ICMS complementar;

- inexistente irregularidade nas multas aplicadas e os juros são devidos nos termos da Resolução nº 2880/97.

Pugna pela procedência do lançamento.

Em sessão realizada em 04/12/18, acorda a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, considerando a alegação de operações de devolução, exarar despacho interlocutório para que a Impugnante, no prazo de 10 (dez) dias, contado do recebimento da intimação demonstre e comprove por meio de documentação fiscal as devoluções que alega ter ocorrido. Em seguida, vista à Fiscalização, (fls. 91).

Aberta vista, a Impugnante manifesta-se às fls. 95/98, ratifica as razões já apresentadas em sede de impugnação e colaciona, às fls. 100/198, as notas que comprovariam as operações de devolução por amostragem. Destaca que as operações

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de devolução ocorriam no mesmo dia ou em dias próximos ao recebimento da mercadoria.

Nas notas fiscais consta o CFOP 5208 ("devoluções de mercadorias recebidas em transferência de outros estabelecimentos da mesma empresa, para serem utilizadas em processo de industrialização ou produção rural"), não há qualquer indicação no campo de informações complementares acerca da nota fiscal de entrada, apenas faz menção de a operação estar diferida nos termos do RET.

A Fiscalização manifesta-se a respeito às fls. 200/203, com os seguintes argumentos:

- destaca que as novas informações não trazem qualquer fato novo ao lançamento, ao contrário, servem para demonstrar que não há como classificar as operações autuadas como operações de devolução, haja vista o descumprimento dos requisitos formais previstos no art. 2º do Anexo V do RICMS.

- requer a manutenção do lançamento exigido no Auto de Infração.

DECISÃO

Conforme relatado a autuação versa da constatação das seguintes irregularidades, no período de 01/01/15 a 15/12/15:

- saídas de produtos do Centro de Distribuição (CD) para a Indústria ao abrigo indevido do diferimento, uma vez que o regime especial somente autorizava a aplicação do citado instituto nas operações de transferência da indústria para o CD, não havendo previsão de tal hipótese também na regra geral do Anexo II do RICMS/02.

Exige-se o ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII ambos da Lei nº 6.763/75.

- falta de recolhimento do ICMS pelo encerramento do diferimento. Foram apuradas saídas do CD de produtos impróprios para consumo humano (deteriorados). Tais produtos deram entrada no CD com diferimento do imposto e suas saídas ocorreriam com crédito presumido conforme autorizado no Regime Especial, no art. 7º e art. 9º, respectivamente. Entretanto tais produtos se deterioraram tornando-se impróprios ao consumo humano e foram vendidos para empresas de ração por preço inferior ao da operação de entrada. Ao se deteriorarem teria ocorrido a perda anormal, encerrando a circulação da mercadoria, nos termos do art. 15 do RICMS/02.

Exige-se ICMS e a Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Verifica-se que a Autuada é um estabelecimento comercial (centro de distribuição - CD) constituído por exigência de Regime Especial (RET) concedido ao estabelecimento industrial (indústria) de mesma titularidade.

Nos termos do PTA nº 45.000.000.121-14, o estado de Minas Gerais concedeu à indústria tratamento tributário cujas regras previam, entre outras, o diferimento do ICMS nas operações de remessa das mercadorias produzidas ao CD,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ficando a cargo deste último a responsabilidade pela realização das vendas internas e interestaduais sob o abrigo do crédito presumido.

O diferimento nas operações de transferência consta do art. 7º do mencionado RET, cuja redação não abrange - como quer a Autuada - eventual operação de “transferência em devolução” realizada pelo CD, confira-se:

Art. 7º - Fica autorizado o diferimento do pagamento do ICMS incidente sobre a saída de mercadoria de produção própria promovida pela PANDURATA INDÚSTRIA, com destino ao Centro de Distribuição de sua titularidade, identificado em epígrafe, doravante denominado PANDURATA CD, para as operações subsequentes por este praticadas, observado o disposto no art. 16 deste Regime.

Segundo previsto no art. 225 da Lei nº 6.763/75, dispositivo regulamentado pelo art. 223 do RICMS/02, o Poder Executivo, sempre que outra unidade da Federação conceder benefício ou incentivo fiscal ou financeiro-fiscal não previsto em lei complementar ou convênio celebrado nos termos da legislação específica, poderá adotar medidas necessárias à proteção da economia. Referidas medidas devem visar:

I - assegurar aos contribuintes instalados no estado, ou que nele desejem se instalar, isonomia tributária, igualdade competitiva e livre concorrência;

II - manutenção ou a ampliação da mão de obra empregada no estado;

III - prevenção de perdas de arrecadação decorrentes da perda de mercado ou da migração de empresas instaladas no estado para outras unidades da Federação.

Para atender o objetivo da norma, os regimes especiais são concedidos em caráter individual, cumprindo o procedimento previsto no art. 49 e art. 50 ambos do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08, examine-se:

Art. 49. Os regimes especiais de tributação e os que versem sobre obrigação acessória, de caráter individual, dependem de requerimento do interessado, por meio do SIARE, sendo denominados Processo Tributário Administrativo Eletrônico/Regime Especial (e-PTA-RE).

Efeitos de 12/04/2013 a 02/12/2016 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 5º, ambos do Dec. nº 46.214, de 11/04/2013:

"Art. 49. Os regimes especiais de tributação e os que versem sobre emissão, escrituração e dispensa de

documentos fiscais, de caráter individual, dependem de requerimento do interessado, por meio do SIARE, sendo denominados Processo Tributário Administrativo Eletrônico/Regime Especial (e-PTA-RE)."

Parágrafo único. As comunicações e intimações ao contribuinte serão efetuadas em sua caixa postal

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

vinculada ao SIARE, ressalvado o disposto no § 6º do art. 52-A.

Art. 50. O regime especial será concedido:

I - para atender às peculiaridades do interessado no que se refere às operações ou prestações envolvidas, caso em que o interessado demonstrará as circunstâncias que justifiquem o procedimento que se pretende adotar; (grifou-se).

II - nas hipóteses previstas no regulamento do tributo.

Percebe-se que cada tratamento tributário criado leva em consideração as especificidades expostas pelos contribuintes quando da negociação com o estado e este último, por sua vez, antes de conceder eventual benefício, realiza minucioso estudo acerca das operações praticadas e dos impactos na arrecadação.

Neste cenário, e considerando que em geral as normas do regime especial implicam em renúncia fiscal, o que o faz equiparar o benefício do crédito presumido a uma isenção parcial, todo tratamento tributário diferenciado deve ser interpretado literalmente, conforme exige o art. 111 do Código Tributário Nacional CTN, confira-se:

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

Em razão da vedação do art. 111 do CTN, não há que se falar em aplicação de analogia nos casos de RET, especialmente para ampliar o tratamento para operações originalmente não avaliadas pelo Executivo quando da estruturação do tratamento favorecido.

Como todo contrato administrativo, aos regimes especiais aplica-se a máxima de que o que não está permitido é vedado, devendo então serem seguidas as regras gerais aplicáveis aos demais contribuintes.

Embora, em um primeiro momento, se possa afirmar que eventual transferência entre os contribuintes, na forma como realizada no caso concreto, não gerou prejuízo ou violação ao tratamento concedido, não cabe a este órgão julgador fazer ilações sobre o cenário trabalhado pelo Poder Executivo, razão pela qual também não podemos desconsiderar que tais operações podem ter sido excluídas do tratamento por opção do próprio Executivo.

Tanto é assim, que foi afirmado da tribuna quando da realização de sustentação oral, que atualmente, o regime especial utilizado pelas empresas prevê o diferimento do imposto também para as citadas operações de devolução, entretanto - e embora haja previsão no art. 223, §3º do RICMS/02 - não foi apresentada a informação de ter o novo regime efeitos retroativos.

Vale destacar, conforme imputação fiscal e documentos juntados às fls. 100/198, a dificuldade em se caracterizar as operações realizadas pela Autuada como operações de devolução, primeiro devido ao fato de que as mercadorias não são plenamente identificáveis e segundo porque não foram cumpridas as formalidade exigidas pelo art. 2º, item 3 do Anexo V do RICMS/02, o qual exige que “na nota fiscal emitida relativamente à saída de mercadoria em retorno ou em devolução deverão ser indicados, ainda, no campo “Informações Complementares”, o número, a data de emissão e o valor da operação do documento original”.

O CFOP constante das notas fiscais apresentadas também dificulta a perfeita compreensão da operação. É indicado o código de operação CFOP 5208, cuja descrição abrange devoluções de mercadorias recebidas em transferência de outros estabelecimentos da mesma empresa, para serem utilizadas em processo de industrialização ou produção rural.

Ocorre que, conforme já destacado, o diferimento previsto no art. 7º do RET abrange operações de remessa de produto acabado da indústria para a Autuada, cuja função atribuída pelo regime limita-se a de um estabelecimento comercial. Tal fato - afirmação de ter ocorrido devolução de mercadoria recebida para emprego em processo de industrialização da Autuada - leva ao questionamento se as operações correlatas de remessa da Indústria ao CD estariam também abrangidas pelo Regime Especial.

Registra-se por oportuno que não há na peça de impugnação qualquer menção acerca de erro na emissão das notas apresentadas.

Alega ainda a Autuada que as mercadorias devolvidas teriam sido novamente remetidas a ela pelo estabelecimento industrial, tendo assim sido cumprido o propósito do RET, afinal o estabelecimento comercial promoveu a etapa subsequente de venda, operações que seguiram à base de cálculo e carga tributária fixada pelo tratamento tributário vigente. Entretanto, deve-se destacar que não foram juntados aos autos qualquer prova acerca desta alegação.

Inexistindo a comprovação da ocorrência dessas vendas, também há de se negar que ao caso se aplicaria a regra do art. 9º-A do RICMS/02, *in verbis*:

Art. 9º-A. O imposto diferido será considerado recolhido com a saída subsequente tributada da mesma mercadoria ou outra dela resultante, ainda que:

I - a alíquota aplicada seja inferior à prevista para a operação anterior realizada com o diferimento;

II - a apuração do imposto devido pela saída subsequente tributada esteja sujeita à apropriação de crédito presumido, independentemente do montante deste, inclusive na hipótese em que o crédito presumido seja aplicado cumulativamente aos demais créditos do imposto relacionados à mercadoria. (Grifou-se).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 1º O disposto no caput alcança também o imposto diferido correspondente à entrada de máquina, equipamento, peça, parte e acessório destinados à composição do ativo permanente do estabelecimento, inclusive quanto ao diferencial de alíquotas na hipótese de entrada decorrente de operação interestadual.

§ 2º O disposto no caput e no § 1º alcança também o imposto diferido correspondente à prestação de serviço de transporte vinculada à operação de entrada das mercadorias ou bens.

Não há nos autos qualquer imputação ou questionamento acerca do diferimento em razão das operações de venda serem realizadas pelo CD com aplicação do crédito presumido em percentual previsto pelo Regime Especial.

O objeto do lançamento foram operações de remessa de mercadoria realizadas pelo CD à Indústria sob o abrigo de diferimento, regra não prevista no citado RET ou mesmo nas normas gerais constantes do Anexo II do RICMS/02.

A Autuada formula pedido subsidiário para aplicação da remissão trazida pela Lei nº 22.549/17, regulamentada pelo Decreto nº 47.210/17, nos termos do art. 23, infra transcrito:

Art. 23 - Fica remetido o crédito tributário relativo às operações de saída de mercadorias destinadas a centro de distribuição que tenha a mesma titularidade do estabelecimento remetente, com a utilização indevida do instituto do diferimento, bem como o crédito tributário relacionado à adoção, pelo mencionado destinatário, do tratamento tributário autorizado ao remetente, nas operações de saída das referidas mercadorias.

Parágrafo único - A remissão de que trata o caput:

I - alcança somente as operações ocorridas até 30 de abril de 2017, na vigência de regime especial, e desde que o recolhimento do ICMS não tenha sido inferior ao montante que deveria ter sido recolhido nos termos do referido regime especial;

II - alcança as custas judiciais e demais despesas processuais eventualmente não pagas, em se tratando de processo judicial;

III - fica condicionada:

a) a que o contribuinte não tenha débito relativo a tributo de competência do Estado, inclusive crédito tributário com a exigibilidade suspensa ou crédito tributário inscrito em dívida ativa, com a cobrança ajuizada e com as garantias legais, exceto, em qualquer caso, se objeto de parcelamento em curso, observado o disposto no § 1º do art. 5º;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- b) à desistência de ações ou embargos à execução fiscal, nos autos judiciais respectivos, e à desistência de impugnações, defesas e recursos apresentados no âmbito administrativo;
- c) à renúncia ao direito sobre o qual se fundam ou se fundariam as ações judiciais;
- d) à desistência, pelo advogado do sujeito passivo, de cobrança ao Estado de eventuais honorários de sucumbência;
- e) à renúncia ao ressarcimento de custas judiciais e despesas processuais já pagas, eventualmente devidas em razão da extinção do crédito tributário.

A situação prevista no *caput* não se amolda às circunstâncias do presente lançamento. Como destacado, temos lançamento em razão de operações realizadas pelo CD ao abrigo do diferimento.

No caso da remissão o que se contempla são operações em que por equívoco, e seguindo um modelo tradicional de regime especial que vinha sendo adotado pelo estado, contribuintes acabaram por criar centros para distribuição das mercadorias mesmo sem existir tal previsão nos regimes firmados por eles.

Além disso, deve-se fazer destaque para as condições previstas no inciso III do citado art. 23 do Decreto nº 47.210/17. O Conselho de Contribuintes não tem competência para avaliar o cumprimento de tais exigências, tal competência é restrita ao Poder Executivo na condição de titular do crédito tributário.

Cabe à Secretaria de Estado de Fazenda avaliar o cumprimento das condições, destacando que uma vez cumpridas nasce para o Contribuinte o direito de ser beneficiado pela remissão. Ou seja, a discussão acerca da aplicação ao não da remissão do crédito tributário deve ser perseguida em outra esfera, não sendo o Conselho de Contribuintes órgão competente para tanto, nos termos do art. 110 do RPTA.

Por fim, pugna a Autuada pela aplicação da Súmula nº 166 do STJ, segundo a qual "*não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte*".

Embora exista, fato é que o entendimento da referida súmula é cada vez menos aplicado, afinal em razão do princípio constitucional da não-cumulatividade a grande maioria dos contribuintes acaba por tributar as respectivas operações de transferência gerando crédito para as operações subsequentes.

No caso concreto merece destaque o fato de a Autuada, por meio do estabelecimento industrial, ter optado por firmar protocolo de intenções e Regime Especial de Tributação com o estado. Neste cenário, além de ser um impedimento, não soa razoável defender a aplicação da citada súmula neste momento, afinal isso traria consequências sobre todo o tratamento tributário estudado e construído pelo Poder Executivo, e como dito, este órgão julgador não pode alterar ou emitir juízo de valor sobre os aspectos que nortearam a concessão do RET.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Pela mesma razão, referido argumento também não pode ser utilizado para afastar a segunda infração imputada à Autuada: não recolhimento do imposto em razão do encerramento do diferimento caracterizada pela saída de produtos deteriorados.

Segundo consta do lançamento, entre as operações realizadas pela Autuada, foram identificadas saídas de mercadorias para indústrias de ração. Tais mercadorias eram recebidas da Indústria com o diferimento do imposto nos termos do art. 7º do RET. Uma vez deterioradas (não se prestando para o consumo humano) essas eram vendidas como matéria-prima para indústrias de ração com valor de base de cálculo inferior ao valor da entrada e aplicação da alíquota de 12% (doze por cento) por se tratarem de operações interestaduais.

Nestas circunstâncias, com base no art. 15, inciso II do RICMS/02, entendeu a Fiscalização pelo encerramento do diferimento, exigindo-se da Autuada o ICMS, acrescido da multa de revalidação. Citado dispositivo possui a seguinte redação:

Art. 15 - O adquirente ou o destinatário da mercadoria deverão recolher o imposto diferido, inclusive o relativo ao serviço de transporte, em documento de arrecadação distinto, sem direito ao aproveitamento do valor correspondente como crédito do imposto, nas hipóteses de:

I - a mercadoria, adquirida ou recebida para comercialização ou emprego em processo de industrialização, ser objeto de operação posterior isenta ou não tributada pelo imposto, no mesmo estado ou após industrialização, ressalvado o disposto no § 2º deste artigo;

II - perecimento, deterioração, inutilização, extravio, furto, roubo ou perda, por qualquer motivo, da mesma mercadoria ou de outra dela resultante;

(...) (grifou-se)

Observa-se que a situação prevista pelo legislador é exatamente aquela ocorrida no presente caso. A Autuada é estabelecimento comercial que em razão de regime especial deve promover a venda de produtos alimentícios produzidos pela Indústria. Essa última envia os alimentos com o diferimento do ICMS, sendo o imposto recolhido em momento posterior quando da venda dos mesmos produtos pelo CD.

Segundo previsto, as operações abrangidas pelo regime especial são somente aquelas operações de revenda da mercadoria recebida com o diferimento, não havendo previsão para que o CD realize parte do processo industrial ou mesmo promova a venda de outros produtos com a aplicação do RET.

A própria Autuada tinha conhecimento desse fato, tanto é assim que as operações de saída ora autuadas (saída de matéria-prima para indústrias de ração) foram tributadas segundo alíquota padrão do art. 42 do RICMS/02, com a alíquota interestadual de 12% (doze por cento). Ou seja, ao não aplicar o crédito presumido na saída das mercadorias deterioradas a Autuada implicitamente reconheceu que se tratava de produto diverso daquele recebido sob o abrigo do diferimento, não havia a comercialização da mercadoria 'no mesmo estado' em que recebida.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Sabe-se que o diferimento é apenas uma técnica de recolhimento do imposto, restringindo seus impactos a uma parte do aspecto temporal da regra matriz de incidência do tributo na medida em que apenas posterga o momento do respectivo pagamento. Referida técnica não tem o condão de evitar ou postergar a própria ocorrência do fato gerador, e é por esta razão que se exige a existência de saída tributada posterior da mercadoria como forma de assegurar o recolhimento do imposto cujo fato gerador ocorreu.

No caso concreto o fato gerador ocorreu quando da remessa da mercadoria em transferência e não tendo havido saída posterior tributada com essa mesma mercadoria, correta a exigência do ICMS nos termos em que lançado.

Relativamente às multas aplicadas, não cabe razão à Defesa, que 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 recolhimento a menor de ICMS efetuado pela Autuada. Já a multa capitulada no art. 55, inciso XXXVII 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 04/08/16, ementada da seguinte forma:

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ICMS - CREDITAMENTO INDEVIDO - RECOLHIMENTO A MENOR - BENEFÍCIOS FISCAIS CONCEDIDOS UNILATERALMENTE PELO ESTADO DE ORIGEM - NÃO APROVAÇÃO PELO CONFAZ - APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DE ICMS - IMPOSSIBILIDADE - OFENSA AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE - INEXISTÊNCIA - SUCESSÃO EMPRESARIAL - INCORPORAÇÃO - RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SUCESSOR - MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA - CUMULAÇÃO - POSSIBILIDADE - INFRAÇÕES DIVERSAS - JUROS - INCIDÊNCIA SOBRE MULTA - INÍCIO - FATO GERADOR - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - HONORÁRIOS SUCUMBENCIAIS - AFASTAMENTO - INVIABILIDADE - PRINCÍPIO DA CAUSALIDADE - NATUREZA DOS EMBARGOS - AÇÃO E NÃO INCIDENTE. (...)

É POSSÍVEL A CUMULAÇÃO DAS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA, POR TEREM SIDO APLICADAS EM RAZÃO DE INFRAÇÕES DISTINTAS. APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0079.11.016674-5/003 COMARCA DE CONTAGEM. APELANTE(S): BRF BRASIL FOODS S/A. APELADO(A)(S): ESTADO DE MINAS GERAIS. DES. JUDIMAR BIBER (RELATOR)(GRIFOU-SE)

Assim, reiterando, a ausência de recolhimento integral da obrigação principal sujeita o contribuinte à penalidade moratória, prevista no art. 56 da Lei nº 6.763/75, e, existindo ação fiscal, a pena prevista no inciso II do referido dispositivo legal.

Por outro lado, ao descumprir a norma tributária, ocorre o inadimplemento pelo contribuinte de obrigação tributária acessória, sujeitando-se o infrator à penalidade prevista no art.55 da mencionada lei.

Registra-se por oportuno, que o lançamento apurou duas infrações totalmente autônomas entre si. A primeira relacionada à saída com diferimento do imposto em operação de remessa de mercadoria da Autuada para a indústria, e a segunda relacionada ao não recolhimento do ICMS devido ao encerramento do diferimento caracterizado pela ocorrência da deterioração da mercadoria recebida.

O art. 113 do CTN deixa claro que as obrigações acessórias, apesar de em sua maioria estarem relacionadas ao dever de pagar um tributo, dessas são distintas e autônomas:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Portanto, não há que se falar em duplicidade de penalidade, valendo destacar que a Autuada não faz qualquer consideração acerca do tipo atribuído à sua conduta, omissão que acaba reforçando o entendimento de não remanescerem quaisquer dúvidas sobre o perfeito enquadramento do fato apurado à norma utilizada pelo Fisco para sustentar o lançamento.

Correta, portanto, a aplicação das penalidades na exata medida prevista na legislação tributária deste estado.

Quanto a incidência de juros de mora sobre as multas fixadas, razão não assiste à Autuada, nos termos do retrocitado art. 113 do CTN, que descreve quais parcelas compõem o crédito tributário.

Para o legislador o crédito tributário pode ser composto por três parcelas, confira-se:

I - crédito decorrente da obrigação principal,

II - crédito gerado em razão de penalidade pecuniária decorrente dessa obrigação principal;

III - crédito eventualmente decorrente do descumprimento de obrigação acessória.

Citado por Leandro Paulsen, o Professor Eurico Marcos Diniz de Santi, assim esclarece:

A obrigação principal, criação de expediente técnico-jurídico, congrega em um só objeto, em uma só relação jurídica, mediante a operação de soma ou união de relações, os objetos das relações patrimoniais: relação jurídica tributária, relação jurídica da multa pelo não-pagamento, relação jurídica de mora e relação jurídica sancionadora instrumental, prática esta que, se, de um lado, facilita a integração e cobrança do débito fiscal, de outro, dificulta o discernimento das várias categorias e regimes jurídicos díspares que compõem a denominada obrigação tributária principal.

O art. 161 do CTN dispõe sobre a incidência de juros de mora sobre o crédito tributário não recolhido no vencimento, confira-se:

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária. (Grifou-se).

Verifica-se que a redação do dispositivo permite concluir que o Código Tributário Nacional autoriza a exigência de juros de mora sobre o crédito e, ao referir-se a crédito, evidentemente o dispositivo está tratando de crédito tributário, que conforme definido pelo citado art. 113 do CTN, decorre da obrigação principal na qual se incluiu tanto o valor do tributo devido como a penalidade dele decorrente.

No âmbito da regulamentação dada à matéria pela legislação ordinária, devemos citar o art. 226 da Lei nº 6.763/75 e ainda os arts. 2º e 3º da Resolução SEF nº 2.880/97, que disciplinaram o assunto:

Lei nº 6.763/75

Art. 226. Sobre os débitos decorrentes do não-recolhimento de tributo e multa nos prazos fixados na legislação, incidirão juros de mora, calculados do dia em que o débito deveria ter sido pago até o dia anterior ao de seu efetivo pagamento, com base no critério adotado para cobrança dos débitos fiscais federais.

Resolução SEF nº 2.880/97

Art. 2º Os juros de mora incidirão tanto sobre a parcela do tributo, quanto sobre a de multa, inclusive a de mora, a partir do primeiro dia do

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

mês subsequente ao do vencimento do débito até a data do efetivo pagamento, observando-se:

I - quando as multas forem pagas com redução, considera-se, para efeitos de cobrança dos juros moratórios, o valor efetivamente pago;

II - tratando-se de multa isolada, o termo inicial para a cobrança dos juros de mora será o primeiro dia do mês subsequente ao do recebimento do Auto de Infração (AI).

Art. 3º Os juros de mora, ressalvada a hipótese do artigo 5º, serão calculados no momento do pagamento do crédito tributário.

Em relação à aplicação do art. 112 do CTN, suscitado pela Defesa, razão não lhe assiste.

Ensina a ilustre Professora Maria de Fátima Ribeiro que o art. 112 “traz consigo uma tipificação rigorosa, qualquer dúvida sobre o perfeito enquadramento do fato ao conceito da norma compromete aquele postulado básico que se aplica com a mesma força no campo do direito penal *in dubio pro reo*.” (RIBEIRO, Maria de Fátima. Comentários ao Código Tributário Nacional (arts.96 a112), NASCIMENTO, Carlos Valder do. PORTELLA, André (Coord.), 7. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 229).

Todavia, no caso dos autos, a situação posta está clara e não remanescem quaisquer dúvidas sobre o perfeito enquadramento do fato apurado pelo Fisco à norma por ele invocada para sustentar o lançamento.

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto ao pretenso efeito confiscatório da multa, cumpre registrar que não cabe ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182 da Lei nº 6.763/75 (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;

(...)

Com relação ao princípio do não confisco, assim foi o voto da Ministra Carmen Lúcia em decisão do Supremo Tribunal Federal, *in verbis*:

AO EXAMINAR O CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS, O TRIBUNAL DE ORIGEM DECIDIU, NO CASO ESPECÍFICO, QUE A MULTA DE REVALIDAÇÃO NÃO AFRONTA O PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO: “NO QUE SE REFERE À MULTA DE REVALIDAÇÃO, PREVISTA NO ART. 56, II, E § 2º, I, DA LEI ESTADUAL Nº 6763/75, RELATIVA AO RECOLHIMENTO INTEMPESTIVO DO TRIBUTO

(NATUREZA MORATÓRIA), ENTENDO QUE O PERCENTUAL FINAL DE 100% (CEM POR CENTO) NÃO DEVE SER ALTERADO, POSTO QUE NÃO DEMONSTROU POTENCIAL CONFISCATÓRIO. (...) OBSERVE-SE QUE A REDUÇÃO MENCIONADA SOMENTE SERIA POSSÍVEL NAS HIPÓTESES DESCRITAS NOS INCISOS I A IV DO § 9º DO ARTIGO 53, O QUE NÃO RESTOU VERIFICADO NOS PRESENTES AUTOS” (FLS. 819-820). DE MAIS A MAIS, OBSERVANDO OS VALORES CONSTANTES DA EXECUÇÃO FISCAL EM APENSO, CONCLUO QUE A COBRANÇA DA MULTA ISOLADA EM PERCENTUAL LEGALMENTE PREVISTO, CONQUANTO ELEVADA NÃO TEM O CONDÃO DE ULTRAPASSAR O LIMITE DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, DESESTABILIZAR O PRÓPRIO NEGÓCIO COMERCIAL OU COMPROMETER O PATRIMÔNIO DA EMPRESA AUTORA, NÃO RESTANDO CONFIGURADO O CONFISCO A AUTORIZAR A EXCEPCIONAL REDUÇÃO DA PENALIDADE (...). AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 823.886 MINAS GERAIS DE 07/04/2015.

Dessa forma, considerando que as infrações cometidas pela Autuada restaram devidamente comprovadas e, não tendo essa apresentado qualquer prova capaz de elidir o feito fiscal, legítimo se torna o lançamento em exame.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Marcus Baldim Saponara e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Maria Clara Teles Terzis. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Marcelo Nogueira de Moraes e Marco Túlio da Silva.

Sala das Sessões, 02 de abril de 2019.

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri
Relatora

Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior
Presidente / Revisor

CS/D