

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.600/10/1ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000162436-91
Impugnação: 40.010126055-49
Impugnante: A S S Rosa
IE: 702098749.00-61
Proc. S. Passivo: Mônica Rosa Pereira/Outro(s)
Origem: DF/Uberlândia

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – DIVERSAS IRREGULARIDADES. Imputação fiscal de aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a: produtos adquiridos para industrialização, sem trânsito pelo estabelecimento adquirente, com entrega em estabelecimento localizado em outra Unidade da Federação e sem comprovação do seu efetivo retorno; sem observar as disposições contidas no subitem 1.22 da Resolução n.º 3.166/01; valores pertinentes a mercadorias destinadas a entrega ou entregues em estabelecimento alheio, sediado em outro Estado, sem qualquer documento que comprove o efetivo ingresso no estabelecimento da Impugnante. Mantidas as exigências fiscais 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 XXVI. Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Versa o presente lançamento acerca da imputação fiscal de recolhimento a menor do ICMS em função do aproveitamento indevido de créditos do imposto provenientes de: valores relativos a produtos adquiridos para industrialização, sem trânsito pelo estabelecimento adquirente, com entrega em outro estabelecimento industrial, localizado em outra Unidade da Federação, sem a comprovação do seu efetivo retorno; inobservância das disposições contidas no subitem 1.22 da Resolução n.º 3.166/01, bem como valores pertinentes a mercadorias destinadas a entrega ou entregues em estabelecimento alheio, sediado em outro Estado, sem qualquer documento que comprove o efetivo ingresso no estabelecimento autuado.

A autuação decorreu da análise fiscal de livros e documentos do contribuinte, em decorrência de pedido de baixa de inscrição estadual.

Exigências de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada, capituladas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procuradora regularmente constituída, Impugnação às fls. 84/97, em síntese, aos argumentos seguintes:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- o verdadeiro motivo ensejador da quase totalidade do questionamento fiscal ora fustigado, dimanava de inadvertida omissão formal (falta de extração de nota fiscal de retomo "simbólico" dos produtos fabricados noutro estabelecimento e em outro Estado Federado – São Paulo);

- tem por objeto "a indústria e comércio de produtos para instalações elétricas de baixa tensão" e, dentre as mercadorias que revende, destacam-se luminária, arandela, calha e refletor de alumínio.

- para produzir tais mercadorias adquiriu, tanto em Minas Gerais como em outros Estados, matéria prima, produtos intermediários recomendando aos fornecedores que os remetessem para a firma ASS Rosa, em Jambeiro – São Paulo, para fins de beneficiamento;

- quando da venda dos produtos, emitiu, com absoluta regularidade, a documentação acobertadora das operações, levando o ICMS incidente a débito nos livros de saídas e de apuração do tributo, obviamente;

- a industrialização por encomenda é uma situação prevista na legislação podendo os insumos utilizados no processo serem remetidos diretamente ao industrializador, por conta e ordem do encomendante;

- igualmente legal, e possível, é a remessa do produto industrializado diretamente a terceiro, também, por conta e ordem do encomendante, devendo o fornecedor emitir nota fiscal de retorno simbólico, meramente para fins fiscais;

- no presente caso, é a falta da nota fiscal de retorno simbólico que a R. Autoridade Lançadora reclama;

- a ação fiscal se pautou exclusivamente dentro dos rigores da lei, propondo um lançamento de vultosa quantia, pouco importando se justa ou injustamente, impagável, se confrontado com a capacidade econômico-financeira da Impugnante;

- para provar que não causou ao Erário Público Estadual o prejuízo tributário que o Fisco suscita, em respeito ao sagrado princípio do direito de exercício da defesa irrestrita, requer seja deferida a realização de perícia e formula quesitos;

- a autora do feito teve a oportunidade de examinar os dados das notas fiscais emitidas pelos seus fornecedores constatando, é óbvio, que o ICMS creditado corresponde exatamente ao que foi destacado nestes documentos;

- assim, certamente constatou que o ICMS aproveitado é resultante da aplicação do percentual do imposto devido sobre as respectivas bases de cálculos e que seus respectivos montantes foram devidamente destacados nas notas fiscais;

- por amostragem, decompõe os elementos de uma nota fiscal acobertadora de operação de compra para demonstrar que a metodologia está de acordo com o que dispõe o Decreto Lei Federal 406/68 e o RICMS (Decreto nº 43.080/02);

- provado que o ICMS aproveitado corresponde ao efetivamente destacado nas notas fiscais que acobertaram as operações anteriores, alternativa outra não há senão apresentar os seus mais enérgicos protestos contra a pretensão fiscal, sobretudo por constituir autêntica violação ao seu mais elementar direito;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- discorre sobre o princípio da não cumulatividade e cita o art 155, inciso II e § 2º, inciso I da Constituição Federal, bem como decisão judicial sobre o tema, para sustentar ser possível o crédito na forma por ela feita
- é imprescindível o destaque do imposto para que dele se possa usufruir; o creditamento é pelo total lançado na nota fiscal; não há nisto nenhuma inovação;
- o imposto corretamente destacado na nota fiscal é transferido para a escrita fiscal mantida pelo contribuinte e sua quitação nem sempre se dá através de recolhimento em espécie (dinheiro); pode perfeitamente se dar mediante compensação com outros créditos;
- verifica-se que para o deslinde do ponto controverso suscitado pela Autoridade Lançadora, urge perquirir acerca do direito de creditamento integral do ICMS incidente sobre o preço das mercadorias adquiridas pela Impugnante;
- não é de sua competência fiscalizar o que ocorre dentro dos limites territoriais de outros Estados;
- extrai-se das normas constitucionais o entendimento seguro de que as únicas hipóteses que a regra geral excepciona são a isenção e a não incidência;
- assim, interessa, antes de qualquer outra coisa, verificar se os créditos do ICMS gerados noutras Unidades Federativas envolvidas nas operações foram, ou não, beneficiados por isenção ou não incidência, no todo ou em parte;
- no caso em apreço os sujeitos ativos do ICMS são os Estados das circunscrições dos estabelecimentos donde procederam as mercadorias;
- se as Unidades Federativas donde procedem mercadorias concedem créditos aos seus contribuintes, certamente é porque se dão por pagas, sobretudo no tocante ao percentual que elas próprias estipulam, pois, do contrário teriam que se valer dos meios disponíveis de cobrança daquilo que entendessem lhes fossem devido;
- dado à supremacia dos postulados da Carta da República, máxime quanto ao princípio da não cumulatividade do ICMS, forçoso reconhecer que o destinatário de mercadorias não pode ser afetado por resolução tomada por Unidade Federativa;
- transcreve a Consulta de Contribuinte nº 058/04 para sustentar que a Resolução nº 3.166/01 deixou de ser tratada como regra absoluta;
- a distribuição de competência tributária, ou seja, a divisão das áreas dentro das quais a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios podem criar e cobrar tributos, é taxativa, isto é, não admite qualquer invasão de uns pelos outros;
- o Estado de Minas Gerais não tem legitimidade para considerar nulas as legislações concebidas por outras Unidades Federadas;
- não disse o constituinte que se abateria o montante pago, mas, imperativamente, o valor cobrado ou exigível nas operações anteriores;
- o creditamento não é faculdade do contribuinte, mas dever para com a ordem jurídica objetiva, tanto que não lhe é possível renunciar ao lançamento do crédito

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

do imposto, ainda quando isto lhe fosse conveniente e nem a lei poderia autorizá-la a tanto, sob pena de inconstitucionalidade;

- se alguma chance de prosperação tivesse a exação fiscal, estar-se-ia sendo transformado em cumulativo um tributo essencialmente não cumulativo;

- com a reconstituição da conta gráfica do ICMS que o caso está a desafiar, para a sua conseqüente adequação à verdadeira materialidade dos fatos, é de toda a evidência que desaparecerão as anomalias apontadas pela fiscalização estadual.

Ao final, pede seja julgada procedente sua impugnação, com a conseqüente determinação do cancelamento do Auto de Infração fustigado.

O Fisco se manifesta às fls. 103/108, contrariamente ao alegado pela defesa, em resumo, aos fundamentos que se seguem:

- os procedimentos fiscais cabíveis por ocasião da remessa para industrialização, quando a mercadoria não deva transitar pelo estabelecimento do encomendante, estão previstos nos arts. 300 a 303 do Anexo IX do RICMS/02 e não foram observados pela Autuada;

- o objetivo da emissão da nota fiscal de retorno da industrialização não se dá por motivo meramente fiscal, pois esta se presta também a gerar o crédito do imposto no que tange à própria industrialização;

- evidentemente, se a legislação tributária exige a emissão da nota fiscal de retorno da industrialização, ainda que simbólica, na hipótese de novamente a mercadoria não transitar pelo estabelecimento encomendante, e a mesma não ocorreu, ou não se a comprovou, forçoso é concluir que tais mercadorias não são, não pertenceram ou não pertencem mais a Autuada;

- é impositiva a observância aos ditames do art. 304, inciso I do Anexo IX do RICMS/02;

- não se está a cogitar de ilegalidade ou impossibilidade do procedimento de venda a ordem, apenas se atesta que esse não era o *modus operandi* da Autuada;

- ao Fisco não é dado sopesar o justo e o injusto, amenizar nem iras nem rigores da lei, se é que se possa de fato caracterizá-los, nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional;

- o direito ao crédito, para efeito de compensação com o débito do imposto, nos termos do art. 69, Parte Geral do RICMS/02, é reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou os bens ou para o qual tenham sido prestados os serviços. Fato que não se comprovou nos autos;

- não é lícito, assim, impor ao cofre público mineiro, de forma a onerar todos os investimentos sociais dele pendentes, valores a título de créditos, cujos débitos confrontantes aqui não foram estabelecidos;

- o princípio constitucional da não cumulatividade de fato assegura a compensação do valor do imposto, mas para que isso aconteça, é mister que a operação relativa à circulação da mercadoria correspondente seja real;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- a edição da Resolução nº 3.166/01, não trouxe qualquer inovação no ordenamento jurídico, prestando-se tão somente para salientar normas tributárias já postas, orientar agentes fazendários e os próprios contribuintes quanto à ilegalidade da apropriação de créditos fiscais que não foram efetivamente recolhidos ao Fisco;

- na realidade, não seria mesmo de se conceber que a economia mineira se visse afetada pela unilateral concessão de benefícios fiscais por outros Estados da Federação, o que tornaria letra morta os preceitos tributários contidos no art. 150, § 6º e art. 155, § 2º, XII, “g” da Carta Magna;

- não são poucos os julgados favoráveis ao Estado nesse sentido, a exemplo do TJMG no Processo 1.0567.04.084755-8/001(1);

- cita o art. 8º, inciso I da Lei Complementar nº 24/75;

- não basta que haja o destaque do valor do imposto na nota fiscal, é necessário que, além de corretamente informado no respectivo documento, o imposto tenha sido cobrado na operação anterior para efeito de gerar o direito ao crédito, subsumindo verdadeiramente o fato à previsão constitucional da não cumulatividade;

- a Consulta de Contribuinte 058/04, mencionada pela defesa, não se aplica ao caso dadas as peculiaridades da situação individual ensejadora da própria consulta;

- a perícia requerida é meramente protelatória e desnecessária para a elucidação da questão, dada a documentação constante nos autos;

- as penalidades aplicadas, intituladas multa de revalidação e multa isolada, têm respaldo legal e estão coerentes com as infrações apuradas, a teor dos arts. 55, XXVI e 56, II da Lei n.º 6.763/75, devidamente capituladas na peça fiscal.

Ao final, pede seja julgado procedente o lançamento.

DECISÃO

Decorre a autuação ora examinada da análise promovida pela Fiscalização dos livros e documentos da Impugnante, em decorrência de pedido de baixa de inscrição estadual.

A partir desta análise a Fiscalização lavrou o presente Auto de Infração para formalizar as exigências de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada, capituladas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI em face da imputação fiscal de recolhimento a menor do ICMS em função do aproveitamento indevido de créditos do imposto provenientes de:

- valores relativos a produtos adquiridos para industrialização, sem trânsito pelo estabelecimento adquirente, com entrega em outro estabelecimento industrial, localizado em outra Unidade da Federação, sem a comprovação do seu efetivo retorno;

- inobservância das disposições contidas no subitem 1.22 da Resolução n.º 3.166/01;

- valores pertinentes a mercadorias destinadas a entrega ou entregues em estabelecimento alheio, sediado em outro Estado, sem qualquer documento que comprove o efetivo ingresso no estabelecimento autuado.

Da Perícia

A Impugnante pleiteia a produção de prova pericial, como forma de comprovação de suas alegações, por entender que seja necessária tal prova à elucidação de eventuais obscuridades do Processo.

Para tanto formula os seguintes quesitos:

a) O Sr. Perito designado pode dizer se matérias primas e insumos adquiridos pela requerente condizem com os aplicados na fabricação de luminárias, arandelas, calhas, refletores de alumínio e outras?

b) Pode também o "expert" esclarecer se o ICMS contido nos preços dos insumos e matéria prima empregados na produção das mercadorias retro nominadas corresponde ao que foi efetivamente apropriado pela impugnante como crédito?

c) Sem o concurso de tais insumos e matéria prima a autuada teria condições de extrair os documentos por ela emitidos com o objetivo de acobertar as vendas que fez?

d) Então o Sr. Perito pode afirmar que as mercadorias vendidas pela empresa foram produzidas com as matérias primas e insumos sob enfoque e constantes do rol de notas fiscais levantadas pela V. AFTE?

e) O profissional gabaritado tem condições de informar se mercadorias acobertadas por notas fiscais de retomo "simbólico" transitam fisicamente pelo estabelecimento destinatário?

f) Está o profissional em condições de atestar que falta de emissão de notas fiscais de retomo simbólico de mercadorias não afetam o balanço quantitativo do ponto de vista de confronto de ENTRADAS versus SAÍDAS?

g) Informe o Sr. Perito, detalhadamente, tudo que possa interessar ao justo deslinde da presente questão, acrescentando o que entender conveniente para sua adequada solução."

Segundo a doutrina *"em casos em que o julgamento do mérito da causa depende de conhecimentos técnicos de que o magistrado não dispõe, deverá ele recorrer ao auxílio de um especialista, o perito, que dispondo do conhecimento técnico necessário, transmitirá ao órgão jurisdicional seu parecer sobre o tema posto à sua apreciação"* (Alexandre Freitas Câmara; *Lições de D. Processual Civil*), ou seja, somente deverá haver perícia quando o exame do fato probando depender de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

conhecimentos técnicos ou especiais e essa prova tiver utilidade diante dos elementos disponíveis para exame.

Entretanto, é verificado que os argumentos carreados aos autos pelo Fisco, bem como pela própria Impugnante em sua defesa, revelam-se suficientes para a elucidação da questão. Cite-se, a propósito, decisão já proferida abordando a questão anteriormente:

"Se a matéria tratada nos autos versar sobre questão eminentemente de direito, quanto ao reconhecimento ou não da percepção de diferença salarial, decorrente da conversão de URV, desnecessária a realização de prova pericial contábil, a qual poderá ser realizada, acaso necessário, em sede de execução. A prova pericial somente se apresenta necessária quando a informação depender da opinião de especialista na matéria que escapa do universo de conhecimento do Julgador, hipótese essa não caracterizada no caso vertido. Assim, indefere-se o pedido" (Processo número 1.0024.05.661742-6/001(1), Relator: Célio César Paduani, TJMG)

Ademais, pode-se presumir, que o pedido na autuação impugnada tem como finalidade, a extensão de prazo para beneficiar a Impugnante situação esta expressamente prevista no art. 142, inciso II do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, aprovado pelo Decreto n.º 44.747, de 03 de março de 2008:

"Art. 142. A prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação, e será realizada quando deferido o pedido do requerente pela Câmara ou quando esta a determinar, observado o seguinte:

.....
§ 1º Relativamente ao pedido de perícia do requerente:

-
II - será indeferido quando o procedimento for:
- a) desnecessário para a elucidação da questão ou suprido por outras provas produzidas;
 - b) de realização impraticável;
 - c) considerado meramente protelatório.

....."

Não bastassem todos estes fundamentos tem-se no caso em tela que os quesitos apresentados pela Impugnante poderiam ter sido por ela própria respondidos e ou não são importantes para o deslinde da questão, ou já encontram resposta nos autos.

Neste sentido, verifica-se que não é necessário para o deslinde da discussão travada nos presentes autos saber-se se as matérias primas e insumos adquiridos pela Requerente condizem com os aplicados na fabricação de luminárias, arandelas, calhas,

refletores de alumínio e outras, objeto do primeiro quesito. Não se está aqui a discutir que as mercadorias adquiridas não seriam passíveis de creditamento por não serem próprias ao processo produtivo. Sobre este ponto não há divergência posta nos autos.

Quanto ao segundo quesito, também não a matéria ali tratada objeto de questionamento, pois o Fisco não discute que o ICMS contido nos preços dos insumos e matéria prima corresponde ao que foi efetivamente apropriado pela Impugnante como crédito. O motivo do estorno do crédito não é imposto lançado a maior.

Os terceiro e quarto quesitos também não tratam da questão apresentada nos autos. Repita-se, pela importância, que se discute aqui a forma do aproveitamento do crédito.

No que tange ao quinto quesito, não é mais possível, dado ao tempo passado e a condição de encerramento das atividades da empresa, afirmar se mercadorias acobertadas por notas fiscais de retomo "simbólico" transitam fisicamente pelo estabelecimento destinatário.

Relativamente ao sexto quesito, não interessa para o deslinde da questão, o fato da falta de emissão de notas fiscais de retomo simbólico de mercadorias terem ou não afetado o balanço quantitativo do ponto de vista de confronto de entradas versus saídas. A discussão do processo é exatamente a falta destas notas fiscais, essenciais para a escrituração e o aproveitamento do crédito. Certo, é que o próprio quesito formulado dá margem ao entendimento de que tais notas efetivamente não foram emitidas. Ademais, não há necessidade de perícia técnica para esclarecer tal ponto.

Deste modo, é desnecessária a produção de prova pericial, que por se tratar de prova especial, só pode ser admitida quando a apuração do fato em litígio não se puder fazer pelos meios ordinários de convencimento, portanto, o pedido requerido não se revela pertinente para o desate da demanda, e sua falta não acarreta nenhum tipo de prejuízo à Impugnante.

Do Mérito

A verificação fiscal que culminou no Auto de Infração em estudo partiu de um pedido de baixa da Impugnante, conforme está dito à fl. 02. A partir desta verificação a Fiscalização afirma que, no período compreendido entre 1º de janeiro de 2004 e 31 de dezembro de 2005, a Impugnante teria recolhido imposto inferior ao devido, tendo em vista haver lançado mão de valores a título de crédito, pertinentes a mercadorias remetidas pelo alienante diretamente à industrialização em outro estabelecimento, localizado no Estado de São Paulo, sem a efetiva comprovação do seu respectivo retorno. Dentre outros, também, se creditara de valores que, apesar de destacados nas notas fiscais de entrada, encontra óbice nas textuais normas da Resolução n.º 3.166/01.

Frise-se que estes dois pontos estão ressaltados pois a defesa apresentada deles trata.

Os valores levantados como indevidos, bem como as notas fiscais de origem constam da planilha de fl. 09.

Cópias parciais dos livros Registro de Entradas dos exercícios de 2004 e 2005, onde estão consignados os créditos objeto de estorno, estão acostadas às fls. 16/19 e 23/30.

As declarações de apuração e informação do ICMS – DAPIs, relativas aos períodos correspondentes, apresentadas pela Impugnante, acham-se às fls. 32/58 e as cópias das notas fiscais de entrada que ensejaram o estorno dos créditos estão autuadas nas fls. 60/82.

As planilhas de recomposição da conta gráfica do imposto, relativas aos exercícios 2004/2005, podem ser encontradas às fls. 11/14.

Relativamente ao primeiro ponto debatido pela Impugnante, tem-se que os procedimentos fiscais cabíveis por ocasião da remessa para industrialização, quando a mercadoria não deva transitar pelo estabelecimento do encomendante, estão previstos nos arts. 300 a 303 do Anexo IX do RICMS/02 que assim determinam:

"CAPÍTULO XXXV

Da Remessa Para Industrialização Quando a Mercadoria Não Deva Transitar pelo Estabelecimento do Encomendante

Art. 300 - Nas operações em que um estabelecimento mandar industrializar mercadoria, com fornecimento de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem adquiridos de outro, os quais, sem transitar pelo estabelecimento adquirente, forem entregues pelo fornecedor diretamente ao industrializador, será observado o disposto neste Capítulo.

Art. 301 - O estabelecimento fornecedor deverá, observando as exigências do artigo 2º da Parte 1 do Anexo V:

I - emitir nota fiscal em nome do estabelecimento adquirente, na qual constarão também o nome, o endereço e os números de inscrição, estadual e no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ), do estabelecimento ao qual os produtos serão entregues, com a menção de que se destinam à industrialização;

II - efetuar, na nota fiscal mencionada no inciso anterior, o destaque do imposto, quando devido, que será aproveitado pelo adquirente como crédito, se for o caso.

III - emitir nota fiscal, sem destaque do imposto, para acobertar o trânsito da mercadoria até o estabelecimento industrializador, mencionando o número, a série e a data da nota fiscal mencionada no inciso I deste artigo e o nome, o endereço e os números de inscrição, estadual e no CNPJ, do adquirente, por cuja conta e ordem a mercadoria será industrializada.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 302 - O estabelecimento industrializador deverá:

I - emitir nota fiscal, na saída do produto industrializado com destino ao adquirente, autor da encomenda, na qual constarão o nome, o endereço e os números de inscrição, estadual e no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ), do fornecedor e o número, a série e a data da nota fiscal por este emitida, o valor da mercadoria recebida para industrialização e o valor total cobrado do autor da encomenda, destacando deste o valor da mercadoria empregada;

II - efetuar, na nota fiscal referida no inciso anterior, o destaque do imposto, se devido, sobre o valor total cobrado do autor da encomenda, que será por este aproveitado como crédito, se for o caso.

Art. 303 - Na hipótese de a mercadoria transitar por mais de um estabelecimento industrializador, antes de ser entregue ao adquirente, autor da encomenda, cada industrializador deverá:

I - emitir nota fiscal para acobertar o trânsito da mercadoria até o estabelecimento industrializador seguinte, sem destaque do imposto, contendo as seguintes indicações;

a - que a remessa se destina à industrialização por conta e ordem do adquirente, autor da encomenda, que será qualificado nessa nota;

b - número, série e data da nota fiscal que serviu para acobertar a mercadoria até o seu estabelecimento e o nome, o endereço e os números de inscrição, estadual e no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ), do emitente;

II - emitir nota fiscal em nome do estabelecimento adquirente, autor da encomenda, contendo as seguintes indicações:

a - número, série e data da nota fiscal que serviu para acobertar a mercadoria até o seu estabelecimento e o nome, o endereço e os números de inscrição, estadual e no CNPJ, do emitente;

b - número, série e data da nota fiscal referida no inciso anterior;

c - valor da mercadoria recebida para industrialização e valor total cobrado do autor da encomenda, destacando deste o valor da mercadoria empregada;

d - destaque do imposto, se devido, sobre o valor total cobrado do autor da encomenda, que será por este aproveitado como crédito, se for o caso."

Da leitura do art. 302, inciso I, acima transcrito fica claro que o estabelecimento industrializador deve "*emitir nota fiscal, na saída do produto*

industrializado com destino ao adquirente, autor da encomenda, na qual constarão o nome, o endereço e os números de inscrição, estadual e no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ), do fornecedor e o número, a série e a data da nota fiscal por este emitida, o valor da mercadoria recebida para industrialização e o valor total cobrado do autor da encomenda, destacando deste o valor da mercadoria empregada". Já o inciso II desse mesmo dispositivo, complementa a obrigação do industrializador ao estabelecer que este deve efetuar o destaque do imposto, se devido, sobre o valor total cobrado do autor da encomenda, que será por este aproveitado como crédito, se for o caso.

Assim, o objetivo da emissão da nota fiscal de retorno da industrialização não é apenas meramente para controle fiscal, pois, além de acobertar o transporte da mercadoria, na forma imposta pelo art. 39, § 1º da Lei n.º 6.763/75, este documento se presta a gerar o crédito do imposto no que tange à própria industrialização.

Se a legislação tributária exige a emissão da nota fiscal de retorno da industrialização, ainda que simbólica, na hipótese de novamente a mercadoria não transitar pelo estabelecimento encomendante, e a mesma não ocorreu, ou não restou comprovada, forçoso é concluir que tais mercadorias não são, não pertenceram ou não pertencem mais a encomendante, no caso, a Impugnante.

Importante salientar que, da análise da documentação da Impugnante, bem como de suas razões de defesa, não há qualquer indício que leve à conclusão de que tais mercadorias foram entregues a terceiro, por sua conta e ordem, pelo estabelecimento industrial paulista. Veja-se que à Impugnante caberia trazer esta comprovação.

Por todos estes fatos, é impositiva a observância aos ditames do art. 304, inciso I do Anexo IX do RICMS/02, que dita as regras para as vendas à ordem, estabelecendo que, por ocasião da entrega global ou parcial da mercadoria a terceiro, será emitida nota fiscal pelo adquirente originário em nome do destinatário da mercadoria, com destaque do imposto, se devido, indicando-se, além dos requisitos exigidos, o nome, o endereço e os números de inscrição estadual e no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ), do estabelecimento que irá promover a remessa da mercadoria.

Analisando a aplicação da norma contida no art. 304 do Anexo IX do RICMS/02 em confronto com os documentos emitidos pela Impugnante, e tendo em vista inexistirem quaisquer indicações nas notas fiscais de saída da Defendente, conclui-se que as saídas se deram diretamente do seu estabelecimento.

Destaque-se que não se está a cogitar de impossibilidade do procedimento de venda a ordem, apenas se atesta que dos documentos emitidos pela Impugnante esta não foi comprovada.

Já com relação aos créditos estornados com base na Resolução n.º 3.166/01 importante verificar a norma nela contida, *in verbis*:

"Art. 1º - O crédito do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) correspondente à entrada de mercadoria remetida a

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

estabelecimento localizado em território mineiro, a qualquer título, por estabelecimento que se beneficie de incentivos indicados no Anexo Único, será admitido na mesma proporção em que o imposto venha sendo efetivamente recolhido à unidade da Federação de origem, na conformidade do referido Anexo." (grifos não constam do original)

Frise-se, a legislação mineira é clara ao considerar que o imposto da operação própria a ser deduzido não pode ser integral no caso em tela, visto que houve benefício fiscal concedido ao remetente da mercadoria, estabelecido no Estado de Espírito Santo sem previsão em Convênio, celebrado nos termos da Lei Complementar n.º 24/75.

Lembre-se que a concessão de benefícios fiscais é regrada pelo art. 150, § 6º da Constituição Federal, com redação da Emenda Constitucional n.º 03/93, nos seguintes termos:

"Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

.....
§ 6.º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII." (grifos não constam do original)

Importante destacar também que a Carta Magna, em seu art. 155, § 2º, inciso XII, alínea "g", estabelece que cabe a lei complementar "*regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados*".

A Lei Complementar nº 24/75, atualmente em vigor e eficaz, dispõe:

"Art. 1º - As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei.

Parágrafo único - O disposto neste artigo também se aplica:

I - à redução da base de cálculo;

II - à devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros;

III - à concessão de créditos presumidos;

IV - à quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no Imposto de Circulação de Mercadorias, dos quais

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus;

V - às prorrogações e às extensões das isenções vigentes nesta data.

Art. 2º -

§ 2º - A concessão de benefícios dependerá sempre de decisão unânime dos Estados representados;

.....

Art. 8º - A inobservância dos dispositivos desta Lei acarretará, cumulativamente:

I - a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento receptor da mercadoria;

.....”(grifos não constam do original)

Verifica-se do texto constitucional e da Lei Complementar nº 24/75 a determinação explícita de nulidade do ato que não resulte de decisão unânime dos Estados e consequente ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento receptor da mercadoria.

O Regulamento do ICMS, não discrepa, nem poderia, dispor:

“Art. 62 -

§ 1º - Não se considera cobrado, ainda que destacado em documento fiscal, o montante do imposto que corresponder a vantagem econômica decorrente da concessão de incentivo ou benefício fiscal em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do artigo 155 da Constituição Federal.

§ 2º - A Secretaria de Estado da Fazenda, mediante resolução, disciplinará a apropriação do crédito do imposto relativamente às operações e prestações objeto do incentivo ou do benefício fiscal de que trata o parágrafo anterior.”

Os dispositivos do RICMS/02, estabelecidos em sintonia com as determinações contidas no texto constitucional e na Lei Complementar nº 24/75, consideram como não cobrado, ainda que destacado em documento fiscal, o montante do imposto correspondente à vantagem econômica decorrente da concessão de incentivo ou benefício fiscal, exigindo o estorno da parcela vinculada a esta vantagem.

Ao tratar dos estornos de créditos, nas situações condicionadas a eventos futuros, está previsto no inciso VI do art. 71 do RICMS/02, que o imposto não cobrado na origem deve ser estornado:

“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:

.....

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

VI- tiverem o imposto destacado na documentação fiscal não cobrado na origem, conforme disposto no § 1º do artigo 62 deste Regulamento."

Em cumprimento ao retrotranscrito art. 62, § 2º, foi editada a Resolução n.º 3.166/01, que detalha as regras para apropriação do ICMS.

A hipótese em exame está inserida no subitem 1.22 da mencionada Resolução.

Todas estas disposições são claras ao determinar que o montante do crédito a que o contribuinte mineiro tem direito corresponde à parcela não cobrada na origem.

Desta forma, o Estado de Minas Gerais, interpretando a Lei Complementar n.º 24/75, claramente definiu que o contribuinte mineiro não poderá se valer do crédito do imposto relativo à vantagem econômica decorrente da concessão de incentivo ou benefício fiscal em desacordo com o disposto na alínea "g" do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal.

Entretanto, apenas com a publicação da Resolução n.º 3.166/01 foi dada plena eficácia ao disposto no retrotranscrito art. 62 do Regulamento do ICMS pois, foi exatamente a partir de tal publicação que o Estado informou aos seus administrados os benefícios dados por outras Unidades da Federação que entendia contrários ao texto constitucional.

Neste diapasão, foi extremamente importante a publicação da Resolução n.º 3.166/01 na qual está descrito o benefício, a mercadoria, o valor contábil, o valor apropriado como crédito, e o valor admitido por Minas Gerais como passível de creditamento.

A Fiscalização encontra-se adstrita aos termos da Resolução n.º 3.166/01 que dita a forma como esta deve proceder em seus trabalhos, nas hipóteses de estorno de crédito tal como aqui apreciada.

Portanto, o trabalho fiscal para estorno de crédito deve ser fundado nas normas estaduais, inclusive na Resolução n.º 3.166/01 de onde se extrai não só a condição do fornecedor, como também os valores passíveis de creditamento.

Da análise das planilhas elaboradas pelo Fisco, verifica-se que as notas fiscais objeto da autuação foram efetivamente emitidas por contribuintes sediados em outras Unidades da Federação e que o cálculo dos valores exigidos se deu de conformidade com as determinações da Resolução n.º 3.166/01.

Ressalte-se que a não cumulatividade do ICMS, prevista no art. 155 da Constituição Federal de 1988, se opera através da compensação do imposto devido em cada operação com aquele cobrado na operação antecedente. Nesta linha, traçou Minas Gerais seu entendimento exposto na já citada Resolução SEF/MG n.º 3.166/01, no sentido de que se parcela do ICMS deixou de ser cobrada pelo Estado de origem da mercadoria, em função de incentivo/benefício fiscal, não pode esta parcela ser compensada em operações posteriores.

A forma utilizada pelo Estado remetente das mercadorias para conceder o benefício fiscal mencionado acima fere, no entendimento do Poder Executivo Mineiro,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

normas estabelecidas pela Constituição Federal de 1988, que determinam que a concessão de benefícios fiscais deve ser deliberada entre os Estados-membros.

Mas, mesmo nesta hipótese, Minas Gerais reconhece o crédito relativo à parcela paga no Estado de origem. A forma utilizada pela Fiscalização no caso dos autos permite a certeza e liquidez necessárias à manutenção do lançamento.

Pelo disposto parágrafo único do art. 142 do Código Tributário Nacional “*a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.*”

Tal vinculação se dá justamente às normas emanadas do Estado. Assim, ao Fisco não é dado optar por uma forma de apuração do crédito tributário se há outra expressamente prevista nas normas às quais ele se encontra vinculado. É este o caso dos autos, pois a Resolução n.º 3.166/01, amparada, como já demonstrado, em outras normas de hierarquia superior, estabeleceu que o crédito a ser estornado é exatamente, nem mais, nem menos, aquele relativo ao imposto não pago na origem.

Contrariamente ao alegado pela defesa, não se visualiza inobservância da regra da não cumulatividade.

Também não estão presentes nos autos quaisquer elementos que demonstrem que o remetente das mercadorias cujo crédito é objeto de estorno não goza de benefícios na origem.

Também não podem ser acolhidas as razões de defesa acerca da Resolução n.º 3.166/01, alegando que esta é inconstitucional, até mesmo por força da limitação contida no art. 110 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, que assim determina:

“Art. 110. 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 resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda;

II- a aplicação de equidade.”

No que pertine à alegação da Impugnante sobre o poder de fiscalização delegado a ela através da Resolução n.º 3.166/01, cita-se a o próprio RICMS/02 em seu art. 69:

“Art. 69 - O direito ao crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou os bens ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade formal, material e ideológica da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e nas condições estabelecidas na legislação.”

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No que pertine à Consulta de Contribuinte 058/04, mencionada pela defesa, há de se observar todas as peculiaridades da situação individual ensejadora da própria consulta. Ainda assim, resta claro na ementa transcrita pela Impugnante (fl. 95) que “... *ainda que o remetente tenha gozado de crédito presumido, desde que corretamente concedido pelo ente tributante.*”

Assim, volta-se a repetir, destes autos não constam quaisquer documentos que atestem o efetivo recolhimento do imposto estornado, pelo remetente situado no Estado do Espírito Santo, ou mesmo de que o ato daquela Unidade tenha sido emanado nos termos legais.

As penalidades aplicadas, quais sejam, multa, de revalidação e isolada, têm respaldo legal e estão coerentes com as infrações apuradas, a teor dos arts. 56, inciso II e 55, XXVI da Lei n.º 6.763/75.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, também à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Danilo Vilela Prado (Revisor), Maria de Lourdes Medeiros e Vander Francisco Costa.

Sala das Sessões, 14 de abril de 2010.

Luciana Mundim de Mattos Paixão
Presidente / Relatora