

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.783/15/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000254871-65
Impugnação: 40.010137444-70
Impugnante: Indústria de Papeis Sudeste Ltda.
IE: 367012892.00-34
Proc. S. Passivo: Luís Fernando Resende de Souza/Outro(s)
Origem: DF/Juiz de Fora

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, alínea “b” da Lei n.º 6.763/75.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Da Autuação

Versa o presente lançamento acerca da imputação fiscal de falta de estorno de créditos relativos às entradas, cujas saídas subsequentes não foram tributadas pelo ICMS, em razão de decisão judicial no sentido da não tributação pelo imposto nas transferências, inclusive interestaduais, no período de julho a dezembro de 2009. A falta de estorno dos referidos créditos implicou em descumprimento da disposição prevista no art. 71, inciso I do RICMS/02.

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 XIII, alínea “b”.

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 53/60, em síntese aos argumentos seguintes:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- lançamento é ato administrativo, por essência vinculado, de competência da autoridade fiscal, sendo que a constituição do crédito tributário deve observância os elementos essenciais dispostos no art. 142 do Código Tributário Nacional;
- no lançamento ora hostilizado, a autoridade lançadora cometeu grave erro, interpretando incorretamente a legislação aplicável;
- a validade do ato do agente público está sujeito à observância dos princípios que norteiam a Administração Pública, entre eles os da legalidade, da motivação e da razoabilidade;
- o princípio da legalidade aplica-se normalmente na Administração Pública, porém de forma mais rigorosa e especial, pois, os atos da administração pública são vinculados, não podendo a autoridade fiscal ultrapassar os limites que a lei traça à sua atividade, conforme doutrina ;
- 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, sendo regido pelo princípio constitucional da não cumulatividade;
- deste princípio resulta que o valor do imposto a pagar em cada operação corresponde ao imposto resultante do valor agregado;
- dispõe, ainda, a Constituição Federal de 1988 que a isenção ou não incidência, na operação anterior, não implicará crédito para compensação com o imposto devido nas operações seguintes, e o crédito apropriado deverá ser anulado na hipótese da operação seguinte (própria) ocorrer com isenção ou não incidência;
- o Superior Tribunal de Justiça - STJ no julgamento do Resp. 1.125.133/SP, sob o rito dos Recursos Repetitivos, firmou entendimento de que somente a circulação jurídica da mercadoria constitui fato gerador do ICMS e que a transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica não constitui, para fins de cobrança de ICMS, "*operação de circulação de mercadorias*";
- transcreve parte da Ementa do acórdão do julgamento do citado RESP;
- dispõe o inciso I, art. 71 do RICMS, que o contribuinte deverá estornar o imposto creditado quando a mercadoria entrada no estabelecimento vier a ser objeto de operação subsequente não tributada ou isenta;
- o citado dispositivo, certamente, refere-se a operação definida como fato gerador do ICMS;
- da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça - STJ, extrai-se que as transferências de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa não constitui "*operação de circulação de mercadoria*", portanto, para fins de ICMS, trata-se de operação inexistente e, neste caso, não poderá ser qualificada de: incidente, não incidente ou isenta;
- não sendo a transferência "*operação de circulação de mercadoria*" não tem aplicação o disposto no inciso I, do art. 71 do RICMS;

- a declaração do Superior Tribunal de Justiça - STJ de que a transferência de mercadoria não constitui "*operação de circulação de mercadoria*" para fins de ICMS não pode ser entendida como operação não tributada: a uma por que o entendimento é de que não é "*operação de circulação de mercadoria*", e, assim, como demonstrado não tem qualificação e a duas, porque neste caso implicaria em ofensa ao princípio da não cumulatividade;

- apresenta exemplos numéricos para demonstrar a oneração para a operação do estorno do crédito.

Ao fina, requer a procedência de sua impugnação e o arquivamento do PTA.

Da Manifestação Fiscal

O Fisco, em manifestação de fls. 99/111, refuta as alegações da Defesa, em resumo, os seguintes argumentos:

- a afirmação de que no lançamento ora combatido, a autoridade lançadora cometera erro, interpretando incorretamente a legislação aplicável é uma inverdade;

- o ICMS, instituído no inciso II do art. 155 da Constituição Federal de 1988 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, e o § 2º do mesmo artigo estabelece o 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;

- pelo RESP 1.125.133/SP, citado pela Impugnante, decidiu-se que na transferência de mercadoria entre estabelecimentos da mesma empresa, não ocorre o fato gerador do ICMS pela inexistência de ato de mercancia, porquanto, para a ocorrência do fato gerador é imprescindível à circulação jurídica da mercadoria com a transferência da propriedade;

- o Tribunal de Justiça de Minas Gerais, no RESP n.º 1.0145.09.558634-6/003, confirmou a sentença do Processo n.º 5586346-10.2009, de 09 de novembro de 2010, em que a Impetrante é a própria Impugnante, ratificando o entendimento do Supremo Tribunal Federal, nos termos da Súmula 166 do mesmo tribunal;

- no entanto, não é o RESP n.º 1.0145.09.558634-6/003 que deu origem a presente exigência fiscal, até porque estaríamos descumprindo uma ordem judicial;

- o Acórdão do TJMG determinou que o Fisco se abstenha de exigir o ICMS nas transferências de mercadorias entre os estabelecimentos da Impetrante, declarando a ilegalidade da exigência do ICMS nas transferências de mercadorias para outro estabelecimento da Impetrante, ainda que para outras unidades da federação;

- determinou a sentença que foi confirmada pelo tribunal, o direito da Impugnante de transferir mercadorias entre seus estabelecimentos sem a exigência do

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ICMS, mas não lhe assegurou a manutenção do crédito de ICMS das operações anteriores a estas transferências;

- a luz do inciso II do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, estes créditos devem ser estornados, anulados;

- complementando a Constituição Federal, foi publicada a Lei Kandir – Lei Complementar n.º 87/96, que em seu art. 21 estabelece o estorno dos créditos;

- o art. 71 da do RICMS/02, atendendo aos preceitos constitucionais e complementares, estabeleceu que o contribuinte deverá efetuar o estorno do imposto creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria ou o bem entrados no estabelecimento vierem a ser objeto de operação subsequente não tributada ou isenta;

- equivoca-se o nobre defensor nos conceitos tributários: não incidência, imunidade, isenção e não tributada;

- a expressão “não tributada” e “não for tributada”, previstas nos incisos I e II do art. 71 do RICMS, abriga não somente a não incidência (não incidência simples) como também a imunidade (não incidência constitucionalmente qualificada);

- a expressão “não incidência” prevista no inciso II do § 2º do art. 155 da Constituição Federal se faz em sentido lato, eis que ela define, nomeia e distingue todas as outras hipóteses de não tributação;

- a tese de defesa fere o princípio constitucional da não cumulatividade, uma vez que se não há tributação na operação de saída do bem, não há que falar-se em cumulatividade tributária, razão da obrigatoriedade de anulação dos créditos;

- o legislador constitucional estabeleceu que o ICMS é não cumulativo, e segundo o inciso II do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, a isenção ou não incidência não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações subsequentes;

- a Lei Complementar n.º 87/96, em seu art. 21, complementou o entendimento da Constituição Federal, estratificando o significado da “não incidência”;

- a expressão “não tributada” abarca não somente as imunidades como também os casos em que não ocorre a tributação do ICMS por quaisquer motivos;

- nas transferências entre os estabelecimentos da Impugnante, ocorre a não tributação determinada por uma sentença judicial, devendo o ICMS relativo às entradas das mercadorias integradas ou consumidas no processo de industrialização da impugnante e que foram objeto de transferências não tributadas, ser estornado;

- com relação aos exemplos apresentados, mais uma vez, a Impugnante se equivoca em suas elucubrações;

- se a matriz está estabelecida em Minas Gerais, como no caso dos autos, não pode o Sujeito Ativo da obrigação tributária financiar o contribuinte, deixando de estornar os referidos créditos, até porque significaria enriquecimento sem causa do contribuinte em desfavor do Estado de Minas Gerais;

- quanto a filial, estabelecida no Estado do Rio de Janeiro, o Sujeito Ativo da obrigação tributária recebe integralmente o ICMS, eis que devido a sentença requerida pela própria Impugnante foi lhe garantido o direito de transferir mercadorias sem o débito de ICMS, não transferindo crédito para sua filial;

- a matriz da Impugnante, destinatária das transferências em questão, encontra-se estabelecida no município de Sapucaia, no Estado do Rio de Janeiro, inserido dentre aqueles beneficiários de regimes especiais de tributação de que trata a Lei fluminense n.º 5.636/10 (Lei Rosinha), sendo provável que a Impugnante não arque com o recolhimento integral do valor ICMS conforme afirma;

- não se trata do entendimento do Superior Tribunal de Justiça - STJ como quer fazer crer a Impugnante, eis que em nenhum momento foi apresentado qualquer balizador deste raciocínio ou desta tese de defesa, restando clara a necessidade do estorno do crédito, a luz dos incisos I e II do art. 71 do RICMS.

- a Impugnante se equivoca ao afirmar que, segundo o § 2º do art. 65 do RICMS, os saldos devedor e credor apurados podem ser compensados entre os estabelecimentos, esquecendo-se de que a compensação é permitida somente entre os estabelecimentos situados no Estado de Minas Gerais;

- resta comprovada a correção da exação com a correta aplicação dos incisos I e II do art. 71 do RICMS/02 que foi editado em observância ao art. 21 da Lei Complementar n.º 87/96 e inciso II do § 2º do art. 155 da Constituição Federal de 1988.

Ao final, pede a procedência da exação.

Do Parecer da Assessoria do CC/MG

A Assessoria do CC/MG, em parecer fundamentado e conclusivo de fls. 115/128, opina 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 a dezembro de 2009, tendo em vista a falta de estorno dos créditos relativos a entradas, cujas saídas subsequentes referentes a transferências interestaduais ente estabelecimentos de mesma titularidade, não foram tributadas pelo ICMS em razão de decisão judicial.

O feito fiscal está fundamentado, dentre outros, no art. 71, inciso I do RICMS/02.

Cumprir destacar que, por meio da Intimação n.º 01412014, foi solicitado da ora Impugnante a apresentação de justificativas para os estornos de ICMS realizados na escrituração fiscal. A Defendente, na oportunidade, informou que os estornos de débitos referentes aos meses de julho, agosto, setembro e outubro de 2009 tinham como motivação liminar concedida no Agravo de Instrumento do Mandado de Segurança n.º 0145.09.558634-6/001.

Não houve a recomposição da conta gráfica devido à inexistência de saldos credores no período fiscalizado.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Com relação ao ICMS estornado, cabem as seguintes observações:

- o estorno foi feito de forma proporcional, de acordo com os percentuais indicados à fl. 16, obtidos mediante a divisão do valor das saídas não tributadas (CFOPs 6.151 e 6.152) sobre as saídas totais;

- o estorno proporcional não incidiu sobre os créditos relativos às entradas de energia elétrica e gás natural, pois o Fisco está exigindo débitos de ICMS (PTA n.º 01.000230371-62 - fl. 18) pelas saídas desacobertadas dessas mesmas mercadorias (energia elétrica e gás natural), cedidas à empresa OEPM Embalagens de Polpa Moldada Ltda., estabelecida dentro da área industrial do estabelecimento autuado.

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 XIII, alínea “b”.

Importa ressaltar, de início, que a Impugnante principia sua peça de defesa discorrendo sobre o princípio da legalidade e a necessidade do ato administrativo de lançamento cumprir a forma determinada pelo art. 142 do Código Tributário Nacional.

Em tese, os pontos levantados pela Impugnante estão corretos. Contudo, não se materializa nos presentes autos qualquer descumprimento ao citado art. 142 do Código Tributário Nacional. Veja-se que a própria Defendente não apontou precisamente qual o problema por ela visualizado em relação a esta matéria.

Assim, como as questões levantadas pela Impugnante referem-se ao mérito, estando a constituição do presente crédito tributário perfeitamente enquadrada na forma disciplinada no Código Tributário Nacional - CTN, na Lei n.º 6.763/75 e no Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais - RPTA, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, passa-se a análise do mérito.

Em relação ao mérito, tendo em vista que a arguição de defesa parte das regras constitucionais, cabe destacar que a Constituição Federal de 1988, em seu 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, a saber:

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 n.º 87, de 13 de setembro de 1996 (conhecida como Lei Kandir), por meio de seu art. 12, inciso I, estabeleceu a ocorrência do fato gerador do ICMS no momento da saída de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

mercadorias de estabelecimento de contribuintes do imposto, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular, *in verbis*:

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 do Decreto n.º 43.080/02 – RICMS/02), dispositivo com a mesma previsão, confira-se:

Lei Estadual n.º 6.763/75

Art. 6º Ocorre o fato gerador do imposto:

.....

VI - na saída de mercadoria, a qualquer título, inclusive em decorrência de bonificação, de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular.

RICMS/02

Art. 2º Ocorre o fato gerador do imposto:

.....

VI - na saída de mercadoria, a qualquer título, inclusive em decorrência de bonificação, de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular.

.....

É fato incontroverso, portanto, do ponto de vista de toda a legislação que rege a matéria, que as transferências de mercadorias entre estabelecimentos de mesma titularidade estão sujeitas à incidência 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.

Neste sentido, é crucial destacar que, no caso em tela, não houve destaque do ICMS nas operações de transferência interestadual.

Ademais, a própria Constituição Federal estabelece que a isenção ou não incidência, salvo determinação em contrário da legislação, “*não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes*” e

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

“acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores” (art. 155, § 2º, inciso II, alíneas “a” e “b” da Constituição Federal, *in verbis*:

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

.....
§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores.

Em plena sintonia com a Constituição, a Lei Complementar n.º 87/96 e o RICMS/02 estabeleceram a vedação ao crédito do ICMS (ou o seu estorno) sempre que a saída subsequente da mesma mercadoria ou de outra dela resultante não for tributada, confira-se:

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 subsequentes 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 subsequentes com a mesma mercadoria ou com outra dela resultante deva ocorrer com isenção ou não-incidência, ressalvado

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

o disposto no inciso III do caput e no § 1º, ambos do artigo 5º 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, sem a tributação pelo ICMS, amparando-se em decisão judicial que afastou a incidência do imposto nas referidas transferências (fls. 34/40 e 41/49).

Neste sentido, vital para o deslinde da questão deixar claro que a decisão judicial não garantiu o crédito pelas entradas das mercadorias que seriam transferidas sem a tributação do imposto.

Assim, não havendo débito de ICMS nas transferências realizadas, corretamente agiu o Fisco ao estornar os créditos apropriados, nos termos previstos no art. 21, inciso I da Lei Complementar n.º 87/96 e no art. 71, inciso I do RICMS/02, a saber:

Lei Complementar n.º 87/96

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. 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.

Repita-se, pela importância, que a sentença favorável à Impugnante, confirmada pelo RESP n.º 1.0145.09.558634-6/003, determinou o direito a transferência de mercadorias entre seus estabelecimentos sem a exigência do ICMS, mas não lhe assegurou a manutenção do crédito de ICMS das operações anteriores a estas transferências.

Para confirmar este posicionamento extrai-se da citada decisão o seguinte trecho (cópia à fl. 40):

FACE TODO O EXPOSTO, JULGO PROCEDENTE ESTE MANDADO DE SEGURANÇA E CONCEDO A SEGURANÇA REQUERIDA POR INDÚSTRIA DE PAPÉIS SUDESTE LTDA., TENDO COMO IMPETRADO DELEGADO DA RECEITA

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ESTADUAL EM JUIZ DE FORA/MG, COM FULCRO NO ART. 269, I DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL, DETERMINANDO QUE A AUTORIDADE COATORA QUE SE ABSTENHA DE EXIGIR O ICMS NAS TRANSFERÊNCIAS DE MERCADORIAS ENTRE OS ESTABELECIMENTOS DA IMPETRANTE, DECLARANDO OUTROSSIM, A ILEGALIDADE DA EXIGÊNCIA DE ICMS NAS TRANSFERÊNCIAS DE MERCADORIAS PARA OUTRO ESTABELECIMENTO DA IMPETRANTE, MESMO QUE PARA OUTRAS UNIDADES DA FEDERAÇÃO.

O Acórdão do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais – TJMG, que confirmou a decisão acima determinou que o Fisco se abstenha de exigir o ICMS nas transferências de mercadorias entre os estabelecimentos da Impugnante, declarando a ilegalidade da exigência do ICMS nas transferências de mercadorias para outro estabelecimento da impetrante, ainda que para outras unidades da Federação.

Veja-se a ementa do citado acórdão (cópia à fl. 41):

MANDADO DE SEGURANÇA. DIREITO TRIBUTÁRIO. ICMS. TRANSFERÊNCIA DE BENS ENTRE ESTABELECIMENTOS DO MESMO TITULAR. NÃO INCIDÊNCIA. PRECEDENTES. A TRANSFERÊNCIA DE BENS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA PESSOA JURÍDICA NÃO CONFIGURA FATO GERADOR DO ICMS, VISTO QUE A PROPRIEDADE DO BEM PERMANECE SOB A MESMA TITULARIDADE, CONFORME JÁ DECIDIU O COLENO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, NO RESP. 1125133/SP, PROFERIDO NO RITO DO ART. 543-C DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL.

Assim, determinou a sentença que foi confirmada pelo RESP 1.0145.09.558634-6/003, o direito da Impugnante de transferir mercadorias entre seus estabelecimentos sem a exigência do ICMS, mas não lhe assegurou a manutenção do crédito de ICMS das operações anteriores a estas transferências.

Portanto, não há que se falar que a decisão judicial ampara o procedimento da Impugnante.

Visto isto, 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 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, a 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 da Parte Geral 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 não se constitui em operação de circulação de mercadorias, tratando-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 Defendente discorre sobre os conceitos de não incidência, imunidade, isenção e operação não tributada.

Mesmo sendo irrelevante tal conceituação para o deslinde da questão, pois em qualquer situação não é garantido o crédito pelas entradas, objeto do presente lançamento, passa-se a tratar brevemente a matéria em resposta ao alegado pela Defendente.

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 imunidade tributária tem sua origem e eficácia assegurada pelo Texto Constitucional, que excepciona o fato imponible do nascimento da obrigação tributária, ou seja, não ocorrerá o fato gerador nas situações em que haja a imunidade.

Por sua vez, a isenção é o instituto pelo qual embora a situação fática enquadre-se no campo da incidência de determinado tributo, o legislador infraconstitucional não exige o tributo.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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).

Assim, também na análise conceitual do institutos, não há como abarcar a tese da defesa.

Com relação aos exemplos apresentados pela Impugnante, reportamo-nos à Manifestação Fiscal (fls. 108/110), que os refuta da seguinte forma:

O primeiro exemplo constante da letra “a” é de uma operação normal em que não há qualquer obrigatoriedade de estorno:

“a) Operação sem transferência:

Valor da Compra – 1.000,00 (operação anterior)

Valor da Venda – 2.000,00 (operação subsequente)

Alíquota 12%

Contabilmente:

Crédito: 12,00

Débito: 24,00

Valor a recolher: 12,00”

Observe-se que o exemplo se encontra incorreto, considerando-se inclusive a sequência dos demais exemplos. Primeiro porque o valor da compra para se chegar ao crédito de 12,00 deve ser de R\$ 100,00 e não de R\$ 1.000,00; segundo porque o valor da venda deve ser de R\$ 200,00 e não R\$ 2.000,00 para se chegar ao débito de ICMS de R\$ 24,00, considerando-se a alíquota de 12% para as operações de entrada e saída.

Ressaltamos que se esta operação fosse de saída em transferência, o valor da base de cálculo da operação de saída poderia não ser R\$ 200,00 conforme noticiado pela Impugnante, isto porque nas transferências de mercadorias para outros estabelecimentos do mesmo titular situados em outras unidades da federação, deve ser observada a alínea “b” do inciso IV do artigo 43 do RICMS, razão pela qual as operações de transferências não podem ser comparadas a operações de vendas.

No segundo exemplo, a Impugnante apresenta duas operações, afirmando ser esta a interpretação do Fisco. A primeira refere-se a matriz, cuja única operação de saída é uma transferência; sabendo-se que tem um crédito de 12,00 que é estornado em sua totalidade por força dos incisos I e II do artigo 71 do RICMS, uma vez que a saída subsequente (transferência) ocorre com a não tributação do ICMS. A segunda refere-se as

operações promovidas pela filial, que não tem qualquer crédito pelas entradas em função de que o recebimento de mercadorias em transferência da matriz ocorrem com a não tributação do ICMS devido a Sentença que determinou a não tributação; e um débito de ICMS de 24,00 em razão do débito normal do ICMS pelas saídas que promovera.

“b) Operação com transferência total (interpretação do Fisco)

b.1) Matriz

Crédito: 12,00

Estorno: 12,00 (mesma proporção 100%)

Saldo: 0,00

b.2) Filial

Crédito: 0,00

Débito: 24,00

Valor a recolher: 24,00”

Concordamos com a Impugnante quando afirma que com a exigência do estorno, o imposto cobrado na operação anterior não pode ser compensado com o devido na operação subsequente praticado pela sua filial.

.....
Quanto a filial, estabelecida no Estado do Rio de Janeiro, o sujeito ativo da obrigação tributária recebe integralmente o ICMS, eis que devido a Sentença requerida pela própria Impugnante foi lhe garantido o direito de transferir mercadorias sem o débito de ICMS, não transferindo crédito para sua filial, lembrando que a petição da Impugnante junto ao judiciário ocorreu por sua própria liberalidade.

Adicionalmente, ressaltamos que a matriz da Impugnante, destinatária das transferências em questão, encontra-se estabelecida no município de Sapucaia, no Estado do Rio de Janeiro, estando este município inserido dentre aqueles beneficiários de regimes especiais de tributação de que trata a Lei Estadual fluminense nº 5.636 de 06 de outubro de 2.010 (Lei Rosinha), sendo provável, neste caso, que a impugnante não arque com o recolhimento integral do valor ICMS conforme afirma.

No terceiro exemplo, a Impugnante apresenta o mesmo exemplo anterior, afirmando tratar-se da interpretação do STJ. Neste, o estabelecimento matriz, infringindo os incisos I e II do artigo 71 do RICMS, não estorna os

créditos das entradas que foram objeto de transferência sem a tributação do ICMS para sua filial, ficando desta forma indevidamente com saldo credor de R\$ 12,00, recolhendo aos cofres do sujeito ativo da filial o débito de ICMS de R\$ 24,00.

Esclarecemos que não se trata do entendimento do STJ como quer fazer crer a Impugnante, eis que em nenhum momento foi apresentado qualquer balizador deste raciocínio ou desta tese de defesa, restando clara a necessidade do estorno do crédito, a luz dos incisos I e II do artigo 71 do RICMS.

“c) Operação com transferência (interpretação do STJ):

c.1) Matriz

Crédito: 12,00

Saldo: 12,00

c.2) Filial

Crédito: 0,00

Débito: 24,00

Saldo: 24,00”

Novamente a Impugnante se confunde e se equivoca em suas elucubrações, quando afirma que segundo o paragrafo 2º do art. 65 do RICMS os saldos devedor e credor apurados podem ser compensados entre os estabelecimentos, esquecendo-se de que a compensação é permitida somente entre os estabelecimentos situados no Estado de Minas Gerais, vejamos:

RICMS - Decreto 43.080 de 13/12/2002:

Art. 65. O valor devido a título de imposto resultará da diferença a maior entre o somatório do imposto referente às mercadorias saídas ou aos serviços de transporte ou de comunicação prestados e o somatório do imposto cobrado relativamente à entrada, real ou simbólica, de mercadoria, inclusive energia elétrica, ou bem destinado a uso, consumo ou ativo permanente, ou ao recebimento de serviço de transporte ou de comunicação, no respectivo estabelecimento, observadas as hipóteses de que trata o artigo seguinte.

(...)

§ 2º Na hipótese de estabelecimentos do mesmo titular, situados no Estado, a apuração de que trata o caput deste artigo, ressalvadas as

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

exceções previstas na legislação, será feita de forma individualizada, por estabelecimento, e, após o encerramento do período de apuração do imposto, os saldos devedor e credor poderão ser compensados entre si, observado o seguinte:

Assim, não há que se falar em saldo de ICMS a recolher de R\$ 12,00, isto porque não há compensação de saldos entre estabelecimentos localizados em unidades da federação distintas, devendo o contribuinte promover o estorno do crédito de R\$ 12,00 no estabelecimento matriz, a luz dos incisos I e II do artigo 71 do RICMS; e recolher o saldo devedor de R\$ 24,00 para o sujeito ativo de sua filial, no caso, o Estado do Rio de Janeiro.

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

Art. 55. As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

.....
XIII - por utilizar indevidamente crédito fiscal relativo a:

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

.....
Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além da signatária, os Conselheiros José Luiz Drumond (Revisor), Luciana Goulart Ferreira e Alexandre Périssé de Abreu.

Sala das Sessões, 24 de junho de 2015.

**Luciana Mundim de Mattos Paixão
Presidente / Relatora**