

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 4.715/17/CE Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000435010-34  
Recurso de Revisão: 40.060141575-72  
Recorrente: Usinas Siderúrgicas de Minas Gerais S/A - Usiminas  
IE: 313002022.01-20  
Recorrida: Fazenda Pública Estadual  
Proc. S. Passivo: Otto Carvalho Pessoa de Mendonça/Outro(s)  
Origem: DF/Ipatinga

### **EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO — OPERAÇÃO SUBSEQUENTE NÃO TRIBUTADA - PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE. Constatou-se o aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a prestações de serviços de transporte vinculadas a saídas de mercadorias ocorridas sob o amparo da isenção ou da não incidência do imposto. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75, essa última majorada em 100% (cem por cento) em razão da reincidência, nos termos do art. 53, § § 6º e 7º da referida lei. Infração caracterizada. Mantida a decisão recorrida. Recurso de Revisão conhecido à unanimidade e não provido pelo voto de qualidade.**

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre o aproveitamento indevido de créditos de ICMS, no período de janeiro de 2011 a outubro de 2015, relativos a prestações de serviços de transporte vinculadas a saídas de mercadorias ocorridas sob o amparo da isenção ou da não incidência do imposto (vendas para a Zona Franca de Manaus, remessas para depósitos fechados e remessas e retornos de vasilhame e sacaria).

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

A 1ª Câmara de Julgamento, em decisão consubstanciada no Acórdão nº 22.326/16/1ª, pelo voto de qualidade, julgou procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Vencidos os Conselheiros Wagner Dias Rabelo (Revisor) e Carlos Alberto Moreira Alves, que o julgavam improcedente.

Inconformada, a Recorrente interpõe, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, o Recurso de Revisão de fls. 972/995, requerendo, ao final, seu conhecimento e provimento para: a) reconhecer a decadência do lançamento

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

referente às competências de 01/01/11 a 31/05/11, na forma do art. 150 § 4º do CTN e b) cancelar integralmente o lançamento.

### ***DECISÃO***

#### **Da Preliminar**

Superadas as condições de admissibilidade capituladas no art. 163, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, uma vez que a decisão recorrida foi tomada pelo voto de qualidade, é cabível o presente Recurso de Revisão.

#### **Do Mérito**

Cumprido de início ressaltar que, nos termos do art. 168 do RPTA, o Recurso de Revisão admitido devolve à Câmara Especial o conhecimento da matéria nele versada.

Considerando que a decisão tomada por esta Câmara Especial não se contrapõe à fundamentação do acórdão recorrido, adota-se os mesmos fundamentos da decisão “a quo”, salvo alterações e acréscimos pertinentes.

Conforme relatado, a autuação versa sobre o aproveitamento indevido de créditos de ICMS, no período de janeiro de 2011 a outubro de 2015, relativos a prestações de serviços de transporte vinculadas a saídas de mercadorias ocorridas sob o amparo da isenção ou da não incidência do imposto (vendas para a Zona Franca de Manaus, remessas para depósitos fechados e remessas e retornos de vasilhame e sacaria).

A Autuada foi intimada pela Fiscalização a apresentar a relação de conhecimentos de transporte vinculados às saídas isentas e não tributadas.

Além da planilha apresentada (refere-se a informações até 30/06/13), a Fiscalização utiliza os dados dos Conhecimentos de Transporte Eletrônicos em que a Recorrente figura como remetente das mercadorias.

Assim, no lançamento, demonstra-se a vinculação entre os conhecimentos de transporte em que houve o aproveitamento indevido, notas fiscais de saída a eles vinculadas (vendas para a Zona Franca de Manaus, remessas para depósitos fechados e remessas e retornos de vasilhame e sacaria) e livros fiscais em que os conhecimentos de transporte foram escriturados.

Instruem ainda os autos: Auto de Início de Ação Fiscal (fls. 13/14); Anexo 1: Relatório circunstanciado do Auto de Infração; Anexo 2: Relação de conhecimentos de transporte em que houve o aproveitamento indevido, bem como das notas fiscais de saída a eles vinculadas (CD); Anexo 3: Consolidação dos conhecimentos de transporte com créditos aproveitados indevidamente (CD); Anexo 4: Demonstrativo do crédito tributário; Anexo 5: Cópia do Termo de Intimação nº 006/2015 e da resposta da Contribuinte (CD); Anexo 6: Demonstrativo de reincidência; Anexo 7: Cópias por amostragem das notas fiscais de saídas relacionadas no Anexo 2, bem como das

páginas dos livros fiscais em que os conhecimentos de transporte correspondentes foram escriturados.

A Recorrente, inicialmente, pleiteia que seja reconhecida a decadência relativamente aos fatos geradores anteriores a maio de 2011, com fundamento no disposto no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional (CTN).

Conforme estabelece o mencionado dispositivo, se a lei não fixar prazo à homologação, ele será de 5 (cinco) anos, contados da ocorrência do fato gerador e, expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário.

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

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

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

Sobre o tema, decidiu o Superior Tribunal de Justiça, ao apreciar o Recurso Especial nº 448.416-SP, sob a relatoria do Ministro Otávio Noronha, cuja ementa assim expressa:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ICMS. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. ARTS. 150, § 4º, E 173, I, DO CTN.

1. NA HIPÓTESE EM QUE O RECOLHIMENTO DOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO OCORRE EM DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL E, POR CONSEQUENTE, PROCEDE-SE AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO (CTN, ART. 149), O PRAZO DECADENCIAL DE 5 (CINCO) ANOS, NOS TERMOS DO ART. 173, I, DO CTN, TEM INÍCIO NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE ESSE LANÇAMENTO (DE OFÍCIO) PODERIA HAVER SIDO REALIZADO.

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

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

OUTRA HIPÓTESE, ENTRETANTO, É AQUELA EM QUE O SUJEITO PASSIVO NÃO CUMPRE, OU CUMPRE DE MODO DIVERSO, COM SUAS OBRIGAÇÕES. ASSIM OCORRENDO, A ATIVIDADE A SER PRATICADA PELO FISCO NÃO PODERÁ SER CARACTERIZADA COMO MERA HOMOLOGAÇÃO, JÁ QUE ESTA PRESSUPÕE A EXISTÊNCIA DAS PROVIDÊNCIAS ADOTADAS PELO CONTRIBUINTE PASSÍVEIS DE CONFIRMAÇÃO PELA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA. NESSE CASO, CABE AO FISCO, NA FORMA

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ESTABELECIDADA PELO ART. 149 DO CTN, PROCEDER AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO, QUE É EXECUTADO TAMBÉM NOS CASOS DE OMISSÃO OU INEXATIDÃO DO SUJEITO PASSIVO NO CUMPRIMENTO DOS DEVERES QUE LHE FORAM LEGALMENTE ATRIBUÍDOS. COM EFEITO, EM TAIS CASOS, NÃO HÁ O QUE SE HOMOLOGAR.

Dessa forma, no presente caso, não há que se falar em homologação do lançamento e, sim, em exigência de ofício do tributo devido, com os acréscimos legais, no prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I do CTN, o que foi rigorosamente observado, uma vez que a Autuada foi intimada da lavratura do Auto de Infração em 13/06/16, conforme fls. 119.

Assim, constata-se que não ocorreu a decadência do direito de a Fazenda Pública Estadual efetuar o lançamento relativamente aos fatos geradores anteriores a maio de 2011.

Quanto ao mérito propriamente dito o cerne da pretensão da Recorrente reside no fato de entender cabível o aproveitamento dos créditos relativos às prestações de serviço de transporte por ela tomadas, ainda que relacionadas a operações isentas ou não tributadas, ao argumento de que:

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

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

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

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

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

(...)

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

(...)

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

Ressalte-se que não se incluem na competência desse órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, nos termos do art. 182 da Lei nº 6.763/75 e do art. 110 do RPTA), *in verbis*:

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

(...)

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

A Recorrente argumenta que não procede a glosa dos créditos relativos a serviço de transporte vinculado a remessa para depósito fechado pelos seguintes motivos: 1) referidas remessas não configurariam uma saída propriamente dita; 2) tais remessas são operações não definitivas e 3) a lógica aplicada ao coeficiente de creditamento referente a bens do ativo imobilizado não considera as remessas para depósito fechado.

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

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

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

Defende que o depósito fechado vincula-se a disciplinas regulamentares específicas e que nas remessas do estabelecimento depositante para o depósito fechado, considera-se que a mercadoria saiu do depositante somente quando o depositário lhe der efetiva saída, o que descaracterizaria a operação de remessa para depósito enquanto típica saída de mercadoria, o que entende estar reconhecido no art. 3º do RICMS/02 e no detalhamento da composição do cálculo do índice de creditamento do ativo imobilizado.

Ainda, reconhece a autonomia dos estabelecimentos, mas alega que a autonomia do depósito fechado seria relativa, não para todos os efeitos.

Todavia, não lhe assiste razão e, em uma interpretação sistêmica da legislação, conclui-se que as teses da Recorrente não se verificam.

No caso, cabe inicialmente destacar que não há uma correlação clara das remessas para depósito fechado com as vendas posteriores das mercadorias, que não são perfeitamente identificáveis.

Até mesmo a alegação de que a remessa para o depósito fechado seria uma etapa de operação tributada de venda de mercadoria constitui uma premissa em tese, já que não há como infirmar isso. Veja-se que neste processo tem-se a contenda em relação à saída do estabelecimento depositante (remessa para a zona franca) em que a operação é isenta (de acordo como a Fiscalização) e imune (na tese da Contribuinte).

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

Avançando, como a própria Recorrente afirma, a legislação é clara e objetiva quanto à caracterização da autonomia dos estabelecimentos e não existe gradação em relação a essa autonomia, conforme se irá demonstrar.

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

Art. 11

(...)

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

(...)

II - **é autônomo cada estabelecimento do mesmo titular;**

(Grifou-se).

Logo, também é considerado estabelecimento, para todos os efeitos legais, o local onde se encontrem armazenadas mercadorias, como é o caso do depósito fechado. Isso é ratificado no art. 58, inciso III do RICMS/02. Veja-se:

Art. 58. **Considera-se estabelecimento** o local, privado ou público, com ou sem edificação, onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades, em caráter temporário ou permanente, e:

I - o local, ainda que pertencente a terceiro, onde a mercadoria objeto da atividade do contribuinte é armazenada ou depositada;

II - o local, ainda que pertencente a terceiro, que receba, em operação interestadual, mercadoria destinada a uso, consumo ou ativo permanente do adquirente;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

III - o depósito fechado, assim considerado o lugar onde o contribuinte promova, com exclusividade, o armazenamento de suas mercadorias;

(...)

(Grifou-se)

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

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

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

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

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

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

Inclusive, há na legislação, vedação ao aproveitamento de crédito para inúmeros produtos/operações, que são essenciais à produção, já que a regra no ordenamento jurídico do ICMS não é de crédito financeiro.

Nem mesmo a legislação citada pela Recorrente, em especial o art. 3º do RICMS/02 justifica a sua alegação. A disposição contida no referido artigo há de ser interpretada nos limites e dentro do escopo da incidência do imposto, capítulo no qual o art. 3º do RICMS/02 está contido.

Cabe observar que o art. 3º do RICMS/02 está inserido no Título I, “DO IMPOSTO”, Capítulo I, “Da Incidência”, do RICMS/02 e, nesse contexto, o inciso III do referido artigo dispõe que a saída relevante para a hipótese de incidência do imposto é aquela ocorrida no momento: a) da saída da mercadoria do armazém-geral ou do depósito fechado, salvo se para retornar ao estabelecimento de origem; ou b) da transmissão da propriedade da mercadoria depositada em armazém-geral ou em depósito fechado.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Buscar análise de aproveitamento do crédito alicerçado em norma que dispõe sobre incidência do imposto não condiz com a melhor hermenêutica.

Veja-se o texto e o contexto da norma:

### TÍTULO I

#### DO IMPOSTO

#### CAPÍTULO I

#### Da Incidência

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

I - como tendo entrado e saído do estabelecimento do importador, neste Estado, a mercadoria ou o bem estrangeiros saídos da repartição aduaneira ou fazendária com destino diverso do estabelecimento que os tiver importado, observado o disposto na subalínea "d.1" do inciso I do caput do artigo 61 deste Regulamento;

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

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

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

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

(...)

(Grifou-se)

Ora, não existe uma saída mais qualificada (saída tributada) e outra saída menos qualificada (saída não tributada), como se essa última não fosse fato juridicamente relevante. Uma e outra são saídas, ainda que para fins de incidência do imposto importe a saída quando da transmissão da propriedade da mercadoria depositada em armazém-geral ou em depósito fechado.

No caso, o art. 70, inciso IV, alínea "c" do RICMS/02 veda o aproveitamento de imposto a título de crédito quando os serviços de transporte estiverem vinculados à saída de mercadoria não tributada e, à luz do disposto no inciso X do art. 5º do RICMS/02, essa é a situação das operações dos autos. Examine-se:

#### CAPÍTULO II

#### Da Não-Incidência

Art. 5º O imposto não incide sobre:

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

X - a saída de mercadoria com destino a armazém-geral ou para depósito fechado do próprio contribuinte, no Estado, para guarda em nome do remetente;

Na mesma linha, tem-se a análise de excerto do Acórdão nº 21.642/14/1ª e outros, além de consultas. No caso, depreende-se que o ICMS incidente na operação com bem destinado ao ativo permanente do estabelecimento será admitido para abatimento, a título de crédito, do imposto incidente nas operações ou nas prestações realizadas no período, desde que a elas vinculado, na proporção das operações e prestações tributadas, observadas as disposições previstas no art. 66, § § 3º e 5º a 7º e no art. 70, § § 7º a 10, todos do RICMS/02, e na Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98.

Cabe destacar que os Acórdãos e resposta às Consultas dizem respeito à forma de cálculo do crédito de ICMS referente ao ativo permanente, onde o próprio princípio da não cumulatividade impõe o afastamento de operações não oneradas com o imposto, o que difere nitidamente da situação dos autos.

As decisões deste E. Conselho de Contribuintes e orientações tributárias relativas ao “cálculo do coeficiente de creditamento do CIAP” não guardam relação com o caso dos autos. As análises naqueles acórdãos e consultas dizem respeito a possibilidade de crédito de bem de produção para a consequente produção de uma mercadoria, enquanto que aqui, a possibilidade de crédito do serviço de transporte é verificada sob o foco de estar vinculado a uma operação não tributada pelo ICMS.

Resta, pois, demonstrado a impertinência das alegações da Recorrente quando argumenta que não procede a glosa dos créditos relativos a serviço de transporte vinculado a remessa para depósito.

A Recorrente argumenta ainda que não procede a glosa dos créditos no que tange às remessas destinadas à Zona Franca de Manaus. Defende que tais operações se equiparam, para fins fiscais, à exportação, embora ficta, o que reclamaria a aplicação da imunidade constitucional, com a correspondente manutenção do direito ao crédito.

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

### RICMS/02

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

(...)

### Anexo I

#### PARTE 1 - DAS HIPÓTESES DE ISENÇÃO

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

Item: 50

Saída de produto industrializado de origem nacional, observadas as condições estabelecidas nos artigos 268 a 281 da Parte 1 do Anexo IX, com

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

destino a estabelecimento de contribuinte do imposto localizado nos seguintes Municípios:

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

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

(...)

### Anexo IX

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

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

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

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

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

### CONVÊNIO ICM 65/88

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

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

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Registre-se que a citada decisão desta Casa, Acórdão nº 21884/15/1ª, em conformidade com a tese da Contribuinte, não prevaleceu, tendo sido reformada pela Câmara Especial (Acórdão nº 4.486/15/CE) no que tange ao tema em específico, recebendo a seguinte ementa:

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – OPERAÇÃO SUBSEQUENTE NÃO TRIBUTADA - ZONA FRANCA DE MANAUS. CONSTATOU-SE O APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DE ICMS DESTACADOS EM DOCUMENTOS FISCAIS DE ENTRADAS DE MERCADORIAS CUJAS SAÍDAS POSTERIORES SE DERAM AO ABRIGO DA ISENÇÃO, COM DESTINO À ZONA FRANCA DE MANAUS. O ESTORNO É DEVIDO COM BASE NO ART. 71, INCISO I C/C ITEM 50 DA PARTE 1 DO ANEXO I, AMBOS DO RICMS/02. EXIGE-SE DE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO E MULTA ISOLADA PREVISTA NO ART. 55, INCISO XXVI DA LEI Nº 6.763/75. NO ENTANTO, EXCLUI-SE A PENALIDADE ISOLADA POR INAPLICÁVEL À ESPÉCIE. **DECISÃO REFORMADA COM O RESTABELECIMENTO PARCIAL DAS EXIGÊNCIAS FISCAIS.****

(GRIFOU-SE)

Em função do pedido constante no Recurso, de cancelamento integral do lançamento, mencione-se, ainda que nada tenha sido argumentado pela Recorrente enquanto causa de pedir acerca das remessas e retornos de vasilhame e sacaria, que essas operações são abarcadas pela isenção do ICMS conforme disposto no item 105 do Anexo I do RICMS/02, de modo que as prestações de serviços de transporte a elas vinculadas não podem, igualmente, ter seus créditos aproveitados. Veja-se o dispositivo:

Anexo I

(...)

Item 105 Saída, em operação interna ou interestadual, de vasilhame, recipiente ou embalagem, inclusive sacaria, desde que retorne ao estabelecimento remetente ou a outro do mesmo titular, nas seguintes hipóteses:

- a) quando, acondicionando mercadoria, não seja cobrado do destinatário ou computado no preço da respectiva operação e deva ser devolvido ao remetente;
- b) quando, remetido vazio, se destine ao acondicionamento de mercadoria que tenha por destinatário o próprio remetente;
- c) em retorno ao estabelecimento remetente ou a outro do mesmo titular.

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

XXVI - por apropriar crédito em desacordo com a legislação tributária, ressalvadas as hipóteses previstas nos incisos anteriores - 50% (cinquenta por cento) do valor do crédito indevidamente apropriado.

Art. 56. Nos casos previstos no inciso III do artigo 53, serão os seguintes os valores das multas:

(...)

II - havendo ação fiscal, a multa será de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, observadas as hipóteses de reduções previstas nos §§ 9º e 10 do art. 53.

Com relação à aplicação da reincidência, os requisitos estão previstos no art. 53, §§ 6º e 7º da Lei nº 6.763/75:

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

(...)

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

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

Ressalte-se que a reincidência é caracterizada pela prática de nova infração “cuja penalidade seja idêntica àquela da infração anterior”, sendo irrelevante se a conduta praticada é ou não a mesma.

Analisando os documentos de fls. 28/31 (Anexo VI – Demonstrativo de reincidência), confirmado pela pesquisa de fls. 936, constata-se o reconhecimento, mediante pagamento, de 2 (duas) infrações com penalidade isolada idêntica à do presente Auto de Infração para todo o período autuado, dentro do período de 5 (cinco) anos que antecedem a prática dos atos irregulares que deram origem ao presente feito.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ainda que os Autos de Infração, citados pela Autuada, tenham sido quitados em 2008, verifica-se que houve o reconhecimento de outros 2 (dois) Autos de Infração, um em 27/06/11 e outro em 27/04/12. Assim, essas autuações, em conjunto, garantem a caracterização da dupla reincidência por todo o período autuado.

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

Constatada a reincidência, correta a majoração da penalidade isolada procedida pela Fiscalização.

Dessa forma, observa-se que as infrações cometidas pela Recorrente restaram devidamente comprovadas, o lançamento foi realizado com a plena observância da legislação tributária e, não tendo a Contribuinte apresentado nenhuma prova capaz de elidir o feito fiscal, nem na fase de impugnação nem na fase recursal, legítimo o lançamento, não merecendo reparos a decisão recorrida.

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em deferir requerimento de juntada de substabelecimento apresentado da Tribuna. Ainda, em preliminar, à unanimidade, em conhecer do Recurso de Revisão. No mérito, pelo voto de qualidade, em lhe negar provimento. Vencidos os Conselheiros Luciana Mundim de Mattos Paixão (Relatora) e Vander Francisco Costa que lhe davam provimento, nos termos do voto vencido e, também, o Conselheiro Marcelo Nogueira de Moraes que reconhecia, ainda, a decadência do direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário relativo as exigências anteriores a 13/06/11, nos termos do art. 150, § 4º do CTN. Designado relator o Conselheiro Marco Túlio da Silva (Revisor). Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente a Dra. Joana Faria Salomé e, pela Recorrente, assistiu ao julgamento o Dr. César Silva de Paula Filho. Participou do julgamento, além dos signatários e dos Conselheiros vencidos, o Conselheiro Eduardo de Souza Assis.

**Sala das Sessões, 27 de janeiro de 2017.**

**Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior**  
**Presidente**

**Marco Túlio da Silva**  
**Relator designado**

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

---

Acórdão:	4.715/17/CE	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000435010-34	
Recurso de Revisão:	40.060141575-72	
Recorrente:	Usinas Siderúrgicas de Minas Gerais S/A - Usiminas	
	IE: 313002022.01-20	
Recorrida:	Fazenda Pública Estadual	
Proc. S. Passivo:	Otto Carvalho Pessoa de Mendonça/Outro(s)	
Origem:	DF/Ipatinga	

---

Voto proferido pelo Conselheiro Marcelo Nogueira de Moraes, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos, relacionados à aplicação do art. 150, § 4º do CTN, no que diz respeito a decadência.

A presente autuação versa sobre o aproveitamento indevido de créditos de ICMS, no período de janeiro de 2011 a outubro de 2015, relativos a prestações de serviços de transporte vinculadas a saídas de mercadorias ocorridas sob o amparo da isenção ou da não incidência do imposto (vendas para a Zona Franca de Manaus, remessas para depósitos fechados e remessas e retornos de vasilhame e sacaria).

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

Inicialmente, é sabido que a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, em seu art. 146, determina expressamente que cabe à lei complementar estabelecer as normas gerais em matéria de legislação tributária, inclusive a decadência:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

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

(...)

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários.

Assim, o Código Tributário Nacional, lei complementar competente para estabelecer às normas atinentes a decadência tributária, prevê expressamente que, para os tributos sujeito a lançamento por homologação, se a lei não fixar o prazo para que o Ente homologue o lançamento, esta ocorrerá em cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador.

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Nesse sentido, o Egrégio Superior Tribunal de Justiça pacificou seu entendimento segundo o qual, quando o tributo for sujeito a homologação e o contribuinte tenha realizado recolhimento a menor, deve se aplicar o disposto no art. 150, § 4º do CTN. Veja:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A HOMOLOGAÇÃO. PAGAMENTO A MENOR. DECADÊNCIA. PRAZO. QUINQUENAL. TERMO A QUO. INCIDÊNCIA DO ART. 150, § 4º, DO CTN. LANÇAMENTO. AUTO DE INFRAÇÃO. REVISÃO. PRAZO DE DECADÊNCIA. ART. 149, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CTN.

1. AO CONTRÁRIO DO DEFENDIDO PELO ORA AGRAVANTE O PROVIMENTO DO RECURSO ESPECIAL DO AGRAVADO NÃO ENSEJOU A ANÁLISE DO CONTEÚDO FÁTICO DOS AUTOS, MAS TÃO SIMPLEMENTE A INTERPRETAÇÃO DOS FUNDAMENTOS ACÓRDÃO RECORRIDO.

2. ESTA CORTE ENTENDE QUE, NOS TERMOS DOS ART. 145, III, E 149, VIII, E PARÁGRAFO ÚNICO, AMBOS DO CTN, A REVISÃO DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO É PERFEITAMENTE POSSÍVEL DESDE QUE REALIZADA DENTRO DO PRAZO DECADENCIAL.

3. O LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO FOI EFETIVADO POR MEIO DE AUTO DE INFRAÇÃO EM 25/2/2003, OCORRENDO TERMO DE REVISÃO DO REFERIDO AUTO EM 20/12/2004, CUJOS FATOS GERADORES SE DERAM NOS ANOS DE 01/1999 A 12/1999.

4. O PRAZO DECADENCIAL PARA A REVISÃO DO LANÇAMENTO É O MESMO PARA O LANÇAMENTO REVISADO; NO PRESENTE CASO, POR SE TRATAR DE TRIBUTO COM LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO E HAVENDO PAGAMENTO A MENOR, APLICA-SE A REGRA PREVISTA NO ART. 150, § 4º, DO CTN, OU SEJA, CINCO ANOS CONTADOS DO FATO GERADOR.

5. FOI EXTRAPOLADO O PRAZO DECADENCIAL DOS DÉBITOS REFERENTES DE 01/1999 A 11/1999, JÁ QUE O TERMO DE REVISÃO DEU-SE EM 20/12/2004. AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO. (AGRG NO ARESP 397178 / ESAGRAVO

REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL 2013/0315568-6. DATA DO JULGAMENTO 11/02/2014. DATA DA PUBLICAÇÃO/FONTE DJE 20/02/2014)

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PAGAMENTO PARCIAL. TERMO INICIAL. FATO GERADOR. ART. 150, § 4º, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE DE CUMULAÇÃO COM O ART. 173, I, DO CTN. ORIENTAÇÃO CONFIRMADA EM RECURSO REPETITIVO. RECURSO MANIFESTAMENTE DESCABIDO. MULTA.

1. NA HIPÓTESE DE TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, QUANDO O CONTRIBUINTE CONSTITUI O CRÉDITO, MAS EFETUA PAGAMENTO PARCIAL, SEM CONSTATAÇÃO DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO, O TERMO INICIAL DA DECADÊNCIA É O MOMENTO DO FATO GERADOR. APLICA-SE EXCLUSIVAMENTE O ART. 150, § 4º, DO CTN, SEM A POSSIBILIDADE DE CUMULAÇÃO COM O ART. 173, I, DO MESMO DIPLOMA (RÉSP 973.733/SC, REL. MINISTRO LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, DJE 18/9/2009, SUBMETIDO AO REGIME DO ART. 543-C DO CPC).

2. IN CASU, OS FATOS GERADORES DIZEM RESPEITO AOS MESES DE JULHO A NOVEMBRO DE 1998, E A CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO PELO FISCO OCORREU APENAS EM DEZEMBRO DE 2003, APÓS O TRANSCURSO DO PRAZO QUINQUENAL (FL. 480). ACRESCENTE-SE QUE O TRIBUNAL A QUO CONSTATOU A EXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO A MENOR, O QUE ATRAI A REGRA DO ART. 150, § 4º, DO CTN (FL. 479).

3. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO. MULTA FIXADA EM 10% DO VALOR ATUALIZADO DA CAUSA. (AGRG NO ARES 200933 / SC AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL 2012/0145358-3. DATA DO JULGAMENTO 20/09/2012. DATA DA PUBLICAÇÃO/FONTE DJE 10/10/2012).

Por todo o exposto, denota-se que o direito do Fisco de realizar o lançamento de tributos sujeitos a homologação, desde que tenha ocorrido recolhimento a menor, é de cinco anos a contar do fato gerador, nos termos do art. 150, § 4º do CTN.

No caso em tela, a autuação versa sobre o aproveitamento indevido de créditos de ICMS, no período de janeiro de 2011 a outubro de 2015, situação na qual o estado de Minas Gerais teria cinco anos a partir da efetiva ocorrência do fato gerador, para efetivar o lançamento do tributo devido. Dessa feita, tendo em vista a data em que a Autuada foi intimada do lançamento (13/06/16), resta comprovado que parte do direito do Fisco de constituir o crédito tributário decaiu, uma vez que ultrapassou os 5 (cinco) anos estabelecidos na legislação de regência, especificamente referente aos fatos geradores anteriores a 13/06/11.

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

Por todo o exposto, divirjo do acórdão prolatado para excluir as exigências anteriores a 13/06/11, por decaído o direito da Fazenda Pública Estadual de constituir o crédito tributário, nos termos do art. 150, § 4º do CTN.

**Sala das Sessões, 27 de janeiro de 2017.**

**Marcelo Nogueira de Moraes  
Conselheiro**

CC/MIG