

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.102/13/3ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000183342-43  
Impugnação: 40.010133420-11  
Impugnante: Usiminas Mecânica S/A  
IE: 313025169.01-48  
Proc. S. Passivo: Sacha Calmon Navarro Coêlho/Outro(s)  
Origem: DF/Ipatinga

**EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - SIMPLES NACIONAL.** Imputação fiscal de falta de recolhimento do ICMS, apurado por meio de recomposição da conta gráfica, em razão de aproveitamento de créditos do imposto provenientes de documentos fiscais emitidos por empresa inscrita no regime do Simples Nacional. Infringência ao disposto no art. 23, § 4º, inciso II da Lei Complementar nº 123/06. Corretas as exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, majorada em 50% (cinquenta por cento) em razão de reincidência simples, nos termos do art. 53 §§ 6º e 7º, ambos da Lei nº 6.763/75.

**DIFERIMENTO – DESCARACTERIZAÇÃO – ENCERRAMENTO – DESTINATÁRIO ME/EPP/CONSUMIDOR FINAL.** Constatou-se saída de mercadorias ao abrigo indevido do diferimento, vez que a mercadoria destinou-se a estabelecimento de destinatário enquadrado como microempresa/empresa de pequeno porte ou para não contribuinte do ICMS. Infração caracterizada nos termos do art. 12, inciso V, alínea “a” do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75. Entretanto, deve ser excluída a Multa Isolada do art. 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75 por ter sido incluída na legislação tributária após a ocorrência dos fatos geradores.

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - APROVEITAMENTO A MAIOR – LIVRO CIAP.** Imputação fiscal de falta de recolhimento do ICMS, apurado por meio de recomposição da conta gráfica, em razão de aproveitamento indevido de crédito referente a bens do ativo imobilizado que saíram do estabelecimento antes de completarem 48 (quarenta e oito) meses de imobilização. Os bens não sofreram a devida baixa no livro Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente – CIAP, razão pela qual o crédito continuou a ser aproveitado mensalmente. Corretas as exigências do ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, majorada em 50% (cinquenta por cento) em razão de reincidência simples, nos termos do art. 53 §§ 6º e 7º, ambos da Lei nº 6.763/75.

**BASE DE CÁLCULO - FALTA DE INCLUSÃO DO IPI.** Constatou-se recolhimento a menor do ICMS em decorrência da não inclusão do IPI na base de

cálculo do imposto, nas operações com mercadorias que não se destinaram a posterior comercialização ou industrialização pelos destinatários. Inobservância do art. 13, § 3º da Lei nº 6.763/75. Corretas as exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6.763/75.

**NÃO INCIDÊNCIA – DESCARACTERIZAÇÃO - ATIVO PERMANENTE - SAÍDA EM PERÍODO INFERIOR A DOZE MESES.** Constatada a saída não tributada de bens do ativo permanente com período de imobilização inferior a 12 (doze) meses. O contribuinte destacou o ICMS nas notas fiscais de saída, mas não o levou a débito em sua escrituração fiscal, descumprindo o disposto no art. 5º, inciso XII da Parte Geral do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS, multa de revalidação e das Multas Isoladas previstas no art. 54, inciso IX, alíneas “a” e “b” da Lei nº 6.763/75.

**ALÍQUOTA DE ICMS - APLICAÇÃO INCORRETA - OPERAÇÃO INTERESTADUAL - EMPRESA DE CONSTRUÇÃO CIVIL.** Constatada a saída de mercadorias para empresa de construção civil, não contribuinte do imposto, localizada em outro Estado da Federação, utilizando-se indevidamente a alíquota interestadual, em contrariedade ao disposto no art. 42, § 12 da Parte Geral do RICMS/02. Crédito tributário reformulado pelo Fisco. Corretas as exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no art. 54, inciso VI da Lei nº 6.763/75 c/c art. 215, inciso VI, alínea “f” da Parte Geral do RICMS/02. A Multa Isolada foi majorada em 100% em razão de dupla reincidência, nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º da Lei nº 6.763/75.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

---

## **RELATÓRIO**

### **Da Autuação**

A autuação versa sobre a constatação das seguintes irregularidades:

1. Aproveitamento indevido de créditos nas entradas de mercadorias oriundas de empresas optantes pelo Simples Nacional. As infrações ocorreram entre julho e setembro de 2007. Exigem-se ICMS, multa de revalidação e a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, majorada em 50% (cinquenta por cento) em razão de reincidência simples, nos termos do art. 53 §§ 6º e 7º, ambos da Lei nº 6.763/75.

2. Saída de mercadorias ao abrigo indevido do diferimento, vez que a mercadoria destinou-se a estabelecimento enquadrado como microempresa/empresa de pequeno porte ou para não contribuinte do ICMS. As infrações ocorreram nos períodos de janeiro a maio, julho a outubro e dezembro, todos de 2007. Exigem-se ICMS, multa de revalidação e a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75.

3. Aproveitamento indevido de crédito referente a bens do ativo imobilizado que saíram do estabelecimento antes de completarem 48 meses de imobilização. Os bens não sofreram a devida baixa no livro Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente – CIAP, razão pela qual o crédito continuou a ser aproveitado mesmo após sua saída do estabelecimento. As infrações ocorreram entre janeiro e dezembro de

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

2007. Exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, majorada em 50% (cinquenta por cento) em razão de reincidência simples, nos termos do art. 53 §§ 6º e 7º, ambos da Lei nº 6.763/75.

4. Falta de inclusão do IPI na base de cálculo do imposto nas operações com mercadorias que não se destinavam a posterior comercialização ou industrialização pelos destinatários. As infrações ocorreram entre janeiro e dezembro de 2007. Exigem-se ICMS, multa de revalidação e a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6.763/75.

5. Transferência de bens do ativo permanente ao abrigo indevido da não incidência, visto que não se comprovou a permanência mínima, pelo prazo de 12 (doze) meses, no estabelecimento. A contribuinte destacou o ICMS nas notas fiscais de saída, mas não o levou a débito em sua escrituração fiscal, deixando de recolher o tributo devido sobre tais saídas. As infrações ocorreram nos meses de janeiro de 2007 e março de 2007. Exigem-se ICMS, multa de revalidação e as Multas Isoladas previstas no art. 54, inciso IX, alíneas “a” e “b” da Lei nº 6.763/75.

6. Saída de mercadorias para empresa de construção civil, não contribuinte do imposto, localizada em outro Estado da Federação, utilizando-se indevidamente a alíquota interestadual. As infrações ocorreram nos meses de janeiro a junho de 2007. Exigem-se ICMS, multa de revalidação e a Multa Isolada prevista no art. 54, inciso VI da Lei nº 6.763/75 c/c art. 215, inciso VI, alínea “f” da Parte Geral do RICMS/02. A Multa Isolada foi majorada em 100% em razão de dupla reincidência constatada nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º.

### **Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 364/374, acompanhada dos documentos de fls. 375/429.

Argumenta, em síntese, que:

- a quase totalidade do crédito tributário exigido estaria decaída em razão da aplicação do art. 150, § 4º do CTN. Cita decisões do STJ e acórdãos do CC/MG.

- o ICMS não incide nas operações de transferência de mercadoria entre estabelecimentos do mesmo titular, englobando parte das operações relacionadas com a falta de inclusão de IPI na base de cálculo do ICMS e a totalidade das operações de transferência de ativo antes de decorridos 12 (doze) meses sua de imobilização. Cita jurisprudência de tribunais superiores e a Súmula nº 166 do STJ.

- nas operações destinadas à empresa EMSA – Empresa Sul Americana de Montagens S.A., situada na Paraíba e integrante do ramo da construção civil, estaria correta a utilização da alíquota interestadual do ICMS na medida em que tal empresa era, à época dos fatos, beneficiária de um regime especial concedido por aquele Estado que lhe atribuía a “condição de contribuinte”, de forma a que recolhesse o diferencial de alíquota para aquele Estado.

- em relação à Nota Fiscal nº 306963, de 15/06/07 (fls. 354), a Impugnante já havia reconhecido a utilização equivocada da alíquota interestadual em saída com

destino a não contribuinte do ICMS, tendo emitido a Nota Fiscal nº 307298 (fls. 429), por meio da qual destacou o ICMS relativo ao diferencial de alíquota, regularizando a situação.

Requer, ao final, seja acolhida a impugnação para julgar improcedente o lançamento tributário.

### **Da Manifestação Fiscal e Reformulação do Crédito Tributário**

O Fisco, em Manifestação de fls. 437/444, refuta a quase totalidade dos argumentos da defesa, acolhendo apenas a alegação de que o diferencial de alíquota referente à Nota Fiscal nº 306963 de 15/06/07 já havia sido recolhido por meio da Nota Fiscal nº 307298.

Assim, o Fisco promove a reformulação do crédito tributário de fls. 445/450 para excluir a exigência do supracitado diferencial de alíquota da Nota Fiscal nº 306963. A Impugnante é intimada para, querendo, promover o pagamento ou o parcelamento do crédito tributário, ou ainda, o aditamento da impugnação.

A Impugnante retorna aos autos às fls. 457/460.

Reafirma todos os argumentos de sua primeira Peça de Defesa e acrescenta que, ao contrário da afirmação do Fisco, impugnou todas as irregularidades que deram ensejo à autuação. Não apresenta qualquer novo fundamento de defesa ou documento.

O Fisco faz nova Manifestação às fls. 464/467, na qual reafirma a improcedência dos demais argumentos apresentados pela Impugnante e assevera que nem todas as irregularidades da autuação foram impugnadas, pontuando aquelas acusações que não teriam sido refutadas pela Impugnante.

Ao final, reitera o pedido de manutenção do crédito tributário nos termos da reformulação que excluiu dos autos a Nota Fiscal nº 306963.

### **Do Parecer da Assessoria**

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 478/493, opina pela procedência parcial do lançamento para excluir a aplicação da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75 por inexistente na legislação à época da ocorrência dos fatos geradores.

---

### **DECISÃO**

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CC/MG foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e por esta razão passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações e adaptações de estilo.

Conforme relatado, a presente autuação compreende 6 (seis) irregularidades ocorridas no decorrer do exercício de 2007, referentes a: aproveitamento indevido de créditos de ICMS; saídas amparadas por diferimento destinando mercadorias para estabelecimentos enquadrados no regime de microempresa ou isento/imune; falta de inclusão da parcela do IPI na base de cálculo do imposto em operações com mercadorias não destinadas a posterior comercialização ou industrialização pelos

destinatários; saídas de bens do ativo permanente imobilizados por prazo inferior a 12 (doze) meses sem a devida tributação do imposto e saída de mercadorias para empresa de construção civil, não contribuinte do imposto, com destaque do imposto à alíquota interestadual.

Cumpre, inicialmente, ressaltar que a impugnação apresentada limitou-se a tratar somente dos assuntos abaixo:

- “3.1 Decadência das parcelas anteriores a 20/12/07” (fls. 366/370).
- “3.2 Da não incidência do ICMS nas operações de transferência de mercadoria entre estabelecimentos de mesma titularidade” (fls. 370/372).
- “3.3 Da adequação da utilização da alíquota interestadual nas operações realizadas com a EMSA – Empresa Sul Americana de Montagens S/A e da complementação do imposto devido na Nota Fiscal nº 306963 pela emissão da nota complementar nº 307.298” (fls. 372/373). Este tópico se refere apenas ao item 6 da autuação, que trata da saída interestadual de mercadorias com destino a empresas de construção civil com a utilização indevida de alíquota interestadual.

Em relação às demais irregularidades, a impugnação se mostrou silente.

Feitas essas considerações, passa-se à análise do lançamento e das controvérsias suscitadas pela Impugnante.

Inicialmente, sustenta a Autuada, com base no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional – CTN, a tese de que teria ocorrido a decadência do direito da Fazenda Pública vir a constituir o crédito tributário relativo aos fatos geradores ocorridos até 20/12/07.

Entretanto, este E. Conselho tem decidido, reiteradamente, em situações semelhantes, que a decadência é regida pelo art. 173, inciso I do CTN, segundo o qual o prazo de cinco anos conta-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Cabe destacar que o aspecto para análise da decadência está afeto ao tipo de lançamento que se está apreciando. Se for um autolancamento, nenhuma dúvida de que a regra é do art. 150, § 4º do CTN, mas, contrariamente, se o lançamento for de ofício (art. 149, inciso V do CTN), remete-se à apreciação do disposto no art. 173, inciso I do CTN.

Assim, não há que se falar em decadência do crédito tributário relativo aos fatos geradores autuados, já que a contagem do prazo decadencial iniciou-se em 01/01/08, findando-se em 31/12/12. E, considerando-se que o Sujeito Passivo foi pessoalmente intimado em 20/12/12 (fls. 06), verifica-se, inequivocamente, a não ocorrência da decadência do direito de promover o presente lançamento.

No que tange à alegação da Impugnante de que não há incidência de ICMS nas operações de transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, *data vênia* a existência da Súmula nº 166 do STJ, que se diga, não possui o condão de vincular a administração pública poder concedido exclusivamente às súmulas

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

vinculantes do STF, a legislação tributária prevê expressamente a incidência de ICMS em tais operações:

LC n° 87/1996

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;

(...)

Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

(...)

§ 4º Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é:

I - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;

II - o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento;

Lei 6.763/1975

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;

(...)

Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

(...)

§ 8º - Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é:

a) o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;

b) o custo da mercadoria produzida, assim entendido a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

RICMS/2002

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;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

Art. 43. Ressalvado o disposto no artigo seguinte e em outras hipóteses previstas neste Regulamento e no Anexo IV, a base de cálculo do imposto é:

(...)

IV - na saída de mercadoria, a qualquer título, de estabelecimento de contribuinte, ainda que em transferência para outro estabelecimento do mesmo titular:

(...)

b) na transferência de mercadoria para estabelecimento do mesmo titular localizado em outra unidade da Federação:

b.1) o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;

b.2) o custo da mercadoria produzida, assim entendido a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, observado o disposto nos §§ 2º e 3º deste artigo;

Trata-se de imperativo de cumprimento da própria distribuição da competência tributária prevista na CF/88. Se fosse lícito ao contribuinte transferir as mercadorias sem tributação entre os estabelecimentos situados nos diversos Estados da Federação, isso lhe permitiria “escolher” o Estado para o qual pagaria o ICMS, alimentando a chamada “guerra fiscal” e afrontando o próprio pacto federativo.

Ademais, como o ICMS é não cumulativo, a transferência entre estabelecimentos gera um crédito no estabelecimento de destino que anula o efeito financeiro da tributação no estabelecimento de origem, não representando qualquer ônus financeiro para o contribuinte.

Os textos legais transcritos não deixam dúvida quanto à incidência do ICMS nas operações de transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular. Como, nos termos do art. 110 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos de Minas Gerais (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, não se inclui na competência do órgão julgador a negativa de aplicação de ato normativo em vigor, afastam-se os argumentos apresentados pela Impugnante, restando correta a exigência de ICMS e acréscimos nas operações em discussão.

Superadas as defesas genéricas, que teriam o condão de impactar sobre mais de umas das irregularidades apontadas pelo Fisco no Auto de Infração, passa-se agora à análise de cada uma das irregularidades, inclusive considerando a argumentação da Impugnante, quando apresentada.

Trata o item 1 de aproveitamento indevido de crédito de ICMS destacado em notas fiscais de entrada emitidas por empresas optantes pelo Simples Nacional. A utilização do crédito não era permitida no período autuado, compreendido entre julho e setembro de 2007.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em que pese o fato de não haver contestação desta irregularidade pela Impugnante, importante ressaltar que à época da ocorrência dos fatos geradores, o art. 70, inciso XV do RICMS/02 vedava o creditamento do ICMS na entrada de mercadorias adquiridas de empresas optantes pelo Simples Nacional:

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

(...)

Efeitos de 1º/07/2007 a 31/12/2008 - Acrescido pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 14, II, ambos do Dec. nº 44.650, de 07/11/2007:

"XV - o imposto se relacionar a operação ou prestação:

a) promovida por microempresa ou empresa de pequeno porte, salvo nas hipóteses previstas neste Regulamento;

b) com bens ou mercadorias adquiridos ou recebidos por microempresa ou empresas de pequeno porte."

(Grifou-se)

No mesmo sentido, a Resolução Federal CGSN nº 04/07, aplicável às empresas optantes pelo Simples Nacional, em seu art. 11, também traz norma impeditiva de transferência de crédito com origem em tais empresas nas operações ocorridas antes de 1º de janeiro de 2009:

Art. 11. As ME e as EPP optantes pelo Simples Nacional não farão jus à apropriação nem transferirão créditos relativos a impostos ou contribuições abrangidos pelo Simples Nacional, tampouco poderão utilizar ou destinar qualquer valor a título de incentivo fiscal.

Parágrafo único. Para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2009, as pessoas jurídicas e aquelas a elas equiparadas pela legislação tributária, não optantes pelo Simples Nacional, terão direito a crédito correspondente ao ICMS incidente sobre as suas aquisições de mercadorias de ME ou EPP optante pelo Simples Nacional, desde que destinadas à comercialização ou industrialização e observado, como limite, o ICMS efetivamente devido pelas optantes pelo Simples Nacional em relação a essas aquisições, aplicando-se o disposto nos arts. 2º-A a 2º-D na Resolução CGSN nº 10, de 28 de junho de 2007 . (Incluído pela Resolução CGSN nº 50, de 22 de dezembro de 2008 )

Importante salientar ainda que, conforme informação trazida aos autos pelo Fisco (fls. 10), a Impugnante protocolou junto à Secretaria de Fazenda de Minas Gerais, o Termo de Autodenúncia nº 05.000227963-13, por meio do qual reconhece a ocorrência da infração e efetua o recolhimento dos valores indevidamente aproveitados em outras operações de entrada de mercadorias provenientes de empresas optantes pelo Simples Nacional, denotando a ciência da irregularidade do procedimento adotado. No

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

entanto, a Denúncia não contemplou as irregularidades ocorridas entre julho e setembro de 2007, as quais foram exigidas por meio do presente Auto de Infração.

Considerando que a Contribuinte apresentou saldo credor ao longo de 2007, o Fisco procedeu a recomposição da conta gráfica, fls. 356, resultando o débito do imposto estornado no mês de fevereiro de 2009.

Deste modo, corretas as exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, majorada em 50% (cinquenta por cento), em razão de uma reincidência comprovada pelo documento de fls. 359/360, conforme previsão do art. 53, §§ 6º e 7º do mesmo diploma legal. O crédito tributário está demonstrado às fls. 361 dos autos.

O item 2 da autuação aborda as saídas de mercadorias ao abrigo indevido do diferimento em razão de os destinatários serem enquadrados como microempresa ou empresa de pequeno porte, ou ainda, como não contribuintes do ICMS. As infrações ocorreram nos meses de janeiro a maio, julho a outubro e dezembro, todos do exercício de 2007.

A Impugnante nada diz sobre tal acusação em sua Defesa.

O art. 12, incisos III e V, alínea “a” da Parte Geral do RICMS/02 prevê o encerramento do diferimento nas hipóteses em que mercadorias são destinadas a microempresas, empresas de pequeno porte ou pessoa não inscrita como contribuinte. Observe-se:

Art. 12. Encerra-se o diferimento quando:

(...)

III - a mercadoria tiver por destinatário órgão, pessoa ou entidade não inscritos como contribuinte do imposto no Estado;

(...)

V - a mercadoria for destinada:

a) estabelecimento de microempresa ou de empresa de pequeno porte;

Em face da expressa vedação legal acima transcrita, conclui-se que as operações de saída de mercadorias da Autuada com destino a microempresas, empresas de pequeno porte ou pessoas não inscritas ocorreram ao abrigo de diferimento indevido, restando configurada a infração à legislação tributária.

Deste modo, corretas as exigências de ICMS e da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75, conforme demonstrativo do crédito tributário de fls. 361 dos autos.

No entanto, o Fisco também aplicou para tais operações a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75, abaixo transcrita:

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:

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

XXXVII - por deixar de consignar, em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação, ainda que em virtude de incorreta aplicação de diferimento, suspensão, isenção ou não incidência, a base de cálculo prevista na legislação, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária - 20% (vinte por cento) do valor da base de cálculo;

No entanto, tal penalidade isolada foi incluída na legislação tributária de Minas Gerais por meio do art. 8º da Lei nº 19.978 de 28 de dezembro de 2011, com vigência a partir de 1º/01/12, nos termos do art. 17 da mesma lei:

Art. 8º O inciso VII e os §§ 2º e 3º do art. 55 da Lei nº 6.763, de 1975, passam a vigorar com a seguinte redação, ficando o artigo acrescido dos incisos XXXVI a XLIII e dos §§ 5º e 6º que seguem:

"Art.55.

(...)

XXXVII - por deixar de consignar, em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação, ainda que em virtude de incorreta aplicação de diferimento, suspensão, isenção ou não incidência, a base de cálculo prevista na legislação, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária - 20% (vinte por cento) do valor da base de cálculo;

Art. 17. Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos no exercício financeiro subsequente ao da sua publicação, observado, no que se refere ao art. 12-A da Lei nº 6.763, de 1975, o disposto na alínea "c" do inciso III do art. 150 da Constituição da República.

O art. 106 do CTN consagra o princípio da irretroatividade da norma tributária, chegando, em seu inciso I, a afirmar que, mesmo quando a norma for meramente interpretativa, a nova interpretação não poderá levar à aplicação de penalidade por infração dos dispositivos interpretados:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, deve ser excluída a aplicação da Multa Isolada do art. 55, inciso XXXVII por inexistência de previsão à época da ocorrência dos fatos geradores.

O item 3 da autuação cuida de aproveitamento indevido de crédito referente a bens do ativo imobilizado que saíram do estabelecimento antes de completarem 48 meses de imobilização sem receberem a devida baixa no livro CIAP. Desta forma, o Sujeito Passivo continuou a se utilizar das parcelas de crédito mesmo após a saída destes bens de seu estabelecimento. As infrações ocorreram entre janeiro e dezembro de 2007.

A Impugnante nada diz sobre este item sua Peça de Defesa.

De acordo com art. 66, § 3º, inciso III da Parte Geral do RICMS/02, quando ocorrer a saída de um bem, fica vedado, a partir do período de apuração subsequente, continuar o aproveitamento do crédito de entrada deste bem à razão de 1/48 (um quarenta e oito avos) mensais:

Art. 66. Observadas as demais disposições deste Título, será abatido, sob a forma de crédito, do imposto incidente nas operações ou nas prestações realizadas no período, desde que a elas vinculado, o valor do ICMS correspondente:

(...)

§ 3º O abatimento, sob a forma de crédito, do imposto incidente nas operações relativas à entrada de bem destinado ao ativo imobilizado do estabelecimento observará o seguinte:

(...)

III - na hipótese de alienação, transferência, perecimento, extravio ou deterioração do bem, ou de o bem deixar de ser utilizado de forma definitiva na atividade do estabelecimento antes do término do quadragésimo oitavo período de apropriação, não será admitido, a partir do período de apuração subsequente ao da ocorrência do fato, o abatimento de que trata este parágrafo;

Importante salientar ainda que, conforme informação trazida aos autos pelo Fisco (fls. 10), a Impugnante protocolou junto à Secretaria de Fazenda de Minas Gerais, o Termo de Autodenúncia nº 05.000227963-13, por meio do qual reconhece a ocorrência da infração e efetua o recolhimento de parte do crédito indevidamente aproveitado, denotando a ciência da irregularidade do procedimento adotado.

No entanto, a Denúncia contemplou apenas os meses de outubro a dezembro de 2007, deixando de estornar o ICMS referente ao período de janeiro a setembro de 2007. Além disso, em relação à Nota Fiscal nº 282885 de 11/10/06, não houve qualquer estorno, tendo sido exigido o valor referente ao período de janeiro a dezembro de 2007. A planilha que especifica os valores estornados pelo Fisco, mês a mês, encontra-se às fls. 184.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Considerando que a Contribuinte apresentou saldo credor ao longo de 2007, o Fisco procedeu a recomposição da conta gráfica, fls. 356, resultando o débito do imposto estornado no mês de fevereiro de 2009.

Assim, corretas as exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, majorada em 50% (cinquenta por cento), em razão de uma reincidência comprovada pelo documento de fls. 359/360, conforme previsão do art. 53, §§ 6º e 7º do mesmo diploma legal. O crédito tributário está demonstrado às fls. 361 dos autos.

O item 4 da autuação refere-se à falta de inclusão do IPI na base de cálculo do imposto nas operações de saída de mercadorias que não se destinavam a posterior comercialização ou industrialização pelos destinatários. As infrações ocorreram no período de janeiro a dezembro de 2007.

Exceto no que tange à argumentação a respeito da não tributação de transferências entre estabelecimentos do mesmo titular, tratada à parte em tópico anterior, a Impugnante nada diz sobre este item sua Peça de Defesa.

O art. 13, § 3º, alínea “a” da Lei nº 6.763/75 determina que o IPI não integre a base de cálculo do ICMS quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configurar fato gerador de ambos os impostos:

Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

(...)

§ 3º. Não integra base de cálculo do imposto o montante do:

(...)

a) Imposto sobre Produtos Industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado a industrialização ou a comercialização, configure fato gerador de ambos os impostos;

Assim, se a operação for destinada a uso/consumo ou ao ativo imobilizado do adquirente, o valor do IPI deverá ser incluído na base de cálculo do ICMS incidente sobre a operação.

Entretanto, o Sujeito Passivo deixou de se ater aos dispositivos legais, acima transcritos, ao realizar as operações listadas às fls. 209/223. Apesar de serem operações de saída de mercadorias que não se destinavam a posterior industrialização ou comercialização por parte do destinatário, a Impugnante deixou de incluir o IPI na base de cálculo do ICMS.

Para identificar as notas fiscais com a irregularidade, o Fisco, utilizando-se da rotina de conferência de documentos fiscais do Auditor Eletrônico (CONF), confrontou as notas fiscais de saída da Impugnante com os registros de escrituração destas mesmas notas fiscais, informados pelos destinatários. Nos casos em que o Código Fiscal de Operações e Prestações (CFOP) foi escriturado pelo destinatário como 1.551 (compra de bem do ativo imobilizado), 1.556 (compra de material de uso ou

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

consumo), 1.557 (transferência de material para uso ou consumo) e 1.949 (outra entrada de mercadoria ou prestação de serviço não especificada), exigiu-se a inclusão do IPI na base de cálculo da operação de saída.

Os CFOPs 1.551, 1.556 e 1.557 estão claramente relacionados com saídas nas quais o IPI deveria ter sido incluído na base de cálculo do ICMS.

Já no que tange ao CFOP 1.949, nem a descrição da posição (“*outra entrada de mercadoria ou prestação de serviço não especificada*”) e nem o esclarecimento da legislação a respeito do momento de utilização deste CFOP, constante da Parte 2 do Anexo VII do RICMS/02 (“*Classificam-se neste código as outras entradas de mercadorias ou prestações de serviços que não tenham sido especificadas nos códigos anteriores*”) são suficientes para determinar a destinação das mercadorias por meio dele comercializadas. Caberia ao Fisco apontar outros elementos fáticos e probatórios que comprovassem a destinação destas mercadorias ao uso/consumo ou à imobilização, o que não ocorreu nos autos.

No entanto, analisando a planilha de fls. 209/224 – “*Anexo 4 – Falta de inclusão do IPI na base de cálculo do ICMS*”, o que se constata é que não há nenhuma nota fiscal registrada pelo destinatário com o CFOP 1.949 incluída na autuação. Diante disso, não há qualquer alteração a ser realizada no Auto de Infração, pois nenhum valor foi exigido em razão de notas fiscais com tal CFOP.

Quanto aos demais CFOPs, corretas as exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no art. 55. Inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6.763/75, conforme demonstrativo do crédito tributário de fls. 361 dos autos.

O item 5 da autuação cuida de saída de bens do ativo permanente com período de imobilização inferior a 12 (doze) meses. A contribuinte destacou o ICMS nas notas fiscais de saída, mas não o levou à débito em sua escrituração fiscal, descumprindo o disposto no art. 5º, inciso XII da Parte Geral do RICMS/02. Dessa forma, deixou-se de recolher o tributo devido sobre tais saídas. As infrações ocorreram nos meses de fevereiro de 2007 e março de 2007.

Exceto no que tange à argumentação a respeito da não tributação de transferências entre estabelecimentos do mesmo titular, tratada à parte em tópico anterior, a Impugnante nada diz sobre este item sua Peça de Defesa.

As saídas de bens do ativo permanente, em regra, não são alcançadas pela incidência do ICMS. No entanto, quando o bem é imobilizado por um prazo inferior a 12 (doze) meses, sua saída é tributada normalmente, nos termos do art. 7º, inciso XI da Lei nº 6.763/75 e art. 5º, inciso XII da Parte Geral do RICMS/02:

RICMS/02

Art. 5º O imposto não incide sobre:

(...)

XII - a saída de bem integrado ao ativo permanente, assim considerado aquele imobilizado pelo prazo mínimo de 12 (doze) meses, após o uso normal a que era destinado, exceto nas seguintes hipóteses:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

### Lei 6.763/75

Art. 7º O imposto não incide sobre:

(...)

XI - a saída de bem integrado no ativo imobilizado, assim considerado aquele imobilizado pelo prazo mínimo de 12 (doze) meses, e após o uso normal a que era destinado, exceto no caso de venda de produto objeto de arrendamento mercantil;

O Anexo 5 (fls. 285) lista três notas fiscais de entrada e suas correspondentes notas fiscais de saída, demonstrando que as mercadorias nelas constantes, destinadas ao ativo permanente, entraram e saíram do estabelecimento da Autuada no mesmo dia, não atendendo ao requisito de imobilização mínima de 12 (doze) meses.

A Contribuinte chegou a destacar o ICMS nas notas fiscais de saída, anexadas em cópia às fls. 287/289 dos autos, mas deixou de levar o valor do imposto debitado à sua escrituração fiscal, o que resultou em falta do recolhimento de tal tributo.

Corretas as exigências de ICMS, multa de revalidação e das Multas Isoladas previstas no art. 54, inciso IX, alíneas “a” e “b” da Lei nº 6.763/75, conforme demonstrativo do crédito tributário constante da fls. 362 dos autos.

O item 6 da autuação refere-se a saída de mercadoria para empresa de construção civil, não contribuinte do imposto, localizada em outro Estado da Federação, utilizando-se indevidamente a alíquota interestadual. Tais empresas, por não realizarem habitualmente operações de saída posterior destas mercadorias, são tratadas como consumidores finais, demandando a utilização de alíquota interna nas operações de saída a elas destinadas. O Fisco exige o ICMS referente à diferença entre a alíquota interestadual (utilizada nas operações) e a alíquota interna. As infrações ocorreram nos meses de janeiro a junho de 2007.

O art. 12, § 1º, alínea “b” da Lei nº 6.763/75 determina que as operações ou prestações que destinem mercadorias ou serviços a consumidor final localizado em outro Estado, devem ser tributadas pela alíquota interna quando o destinatário não for contribuinte do imposto:

Art. 12. As alíquotas do imposto, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, são:

§ 1º Em relação a operações e prestações que destinem mercadorias e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se á:

(...)

b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte.

A Impugnante argumenta que, em relação à Nota Fiscal nº 306963 de 15/06/07 (fls. 354), já havia reconhecido a utilização equivocada da alíquota interestadual em saída com destino a não contribuinte do ICMS. Razão pela qual emitiu

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

a Nota Fiscal nº 307298 (fls. 429) e destacou o ICMS relativo ao diferencial de alíquota, regularizando a situação.

O Fisco, diante da reclamação da Impugnante, acolhe tal alegação afirmando que, de fato, a Impugnante regularizou a situação em relação a esta operação especificamente, promovendo o recolhimento do diferencial de alíquota em discussão, conforme manifestação às fls. 443.

A Impugnante alega, ainda, que nas operações destinadas à empresa EMSA – Empresa Sul Americana de Montagens S/A, situada na Paraíba e integrante do ramo da construção civil, estaria correta a utilização da alíquota interestadual do ICMS pois, tal empresa era beneficiária de um regime especial concedido por aquele Estado que lhe atribuía a “condição de contribuinte”, de forma a que recolhesse o diferencial de alíquota para o Estado da Paraíba.

Importante salientar que, à exceção da Nota Fiscal nº 306963, já comentada, todas as demais notas fiscais objeto de tal irregularidade e listadas às fls. 297/299 referem-se à empresa paraibana EMSA.

Mas, como se demonstrará, a condição de contribuinte não pode ser “atribuída” a qualquer pessoa física ou jurídica por meio de regime especial. Seu conceito e requisitos estão definidos na LC nº 87/96 e sua ausência não pode ser suprida por mero ato administrativo emanado do Poder Executivo de qualquer dos Estados, sob pena de agressão à própria distribuição das competências tributárias prevista na constituição federal.

O art. 146, inciso III, alínea “a” da CF/88 delega à lei complementar a atribuição de definir a condição de contribuinte:

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;

(Grifou-se)

O art. 4º, “caput” da LC nº 87/96 define a condição de contribuinte para efeitos tributários:

Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

O art. 14 e seu § 1º da Lei nº 6.763/75 reiteram a previsão da lei complementar, não deixando dúvidas sobre os critérios para se aferir a condição de contribuinte de uma determinada pessoa:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 14 - Contribuinte do imposto é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize operação de circulação de mercadoria ou prestação de serviço, descrita como fato gerador do imposto.

§ 1º - A condição de contribuinte independe de estar a pessoa constituída ou registrada, bastando que pratique com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial a operação ou a prestação definidas como fato gerador do imposto.

O principal requisito necessário para que uma pessoa seja considerada contribuinte do ICMS é a habitualidade nas operações de circulação de mercadoria ou de prestação de serviço. Às construtoras, em razão da própria característica de sua atividade, que é construir e não comercializar mercadorias, não pode ser atribuída a condição de contribuinte por mero ato administrativo (regime especial), no intuito único de atrair para o Estado de destino, de forma irregular, parte do ICMS que foi destinado ao Estado de origem da operação pela distribuição de competências tributárias constante da CF/88.

Assim, a suposta condição de contribuinte atribuída à empresa EMSA, pelo Estado da Paraíba, deve ser afastada por estar em desacordo com as previsões constitucionais e legais a respeito da definição de contribuinte.

Deste modo, não assiste razão à argumentação da Impugnante. Corretas as exigências de ICMS, multa de revalidação e da Multa Isolada prevista no art. 54, inciso VI da Lei nº 6.763/75 c/c art. 215, inciso VI, alínea "f" da Parte Geral do RICMS/02, esta última corretamente majorada em 100% (cem por cento), em razão de dupla reincidência comprovada às fls. 357/359 dos autos. O crédito tributário está demonstrado no Anexo 9, às fls. 362 dos autos.

Diante do exposto, **ACORDA** a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco às fls. 445 e, ainda, para excluir as exigências relativas à Multa Isolada prevista no art. 55, XXXVII da Lei nº 6.763/75, por ter sido introduzida na legislação depois da ocorrência do fato gerador. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Patrícia Dantas Gaia e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Maria Teresa Lima Lana Esteves. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Luciana Mundim de Mattos Paixão (Revisora), Orias Batista Freitas e René de Oliveira e Sousa Júnior.

**Sala das Sessões, 06 de agosto de 2013.**

**José Luiz Drumond**  
**Presidente / Relator**

D