

Acórdão: 5.371/20/CE Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.001173612-06
Recurso de Revisão: 40.060150046-72
Recorrente: Fazenda Pública Estadual
Recorrido: Souza Cruz Ltda
Proc. S. Passivo: Gustavo Lian Haddad/Outro(s)
Origem: DF/Uberlândia

EMENTA

RECURSO DE REVISÃO - NÃO CONHECIMENTO - DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO COMPROVADA. Não comprovada a divergência jurisprudencial prevista no art. 163, inciso II do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, não se configurando, por conseguinte, os pressupostos de admissibilidade para o recurso. Recurso de Revisão não conhecido à unanimidade.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a acusação fiscal de que a Autuada, no período de 01/01/14 a 31/10/17, deixou de recolher o ICMS diferido nas operações de importação do exterior de bens destinados a integrar o ativo imobilizado (de acordo com o item 41, alínea "b", da Parte 1 do Anexo II do RICMS/02), em face de encerramento parcial do diferimento decorrente de saídas isentas ou não tributadas, nos termos do art. 12, inciso I c/c art. 15, inciso I, ambos do RICMS/02.

Nessa situação, o imposto diferido deveria ser recolhido na proporção das operações de saídas isentas ou não tributadas, de acordo com os critérios estabelecidos no § 4º do art. 15 c/c § 2º do art. 14, ambos do RICMS/02.

Exige-se ICMS acrescido de Multa de Revalidação com fulcro no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

O crédito tributário em questão se refere aos efeitos tributários nos exercícios de 2014 a 2017, atinentes às importações de ativo imobilizado realizadas no ano de 2013, considerando que o recolhimento do ICMS diferido nessas operações deve ocorrer em 48 meses a partir da entrada do bem no estabelecimento. As parcelas relativas ao exercício de 2013 foram exigidas no PTA complementar nº 01.001174551-97.

A 1ª Câmara de Julgamento, em decisão consubstanciada no Acórdão nº 23.505/20/1ª, à unanimidade, julgou improcedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Ana Carolina Saba Utimati e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Maria Teresa Lima Lana Esteves.

Inconformada, a Fazenda Pública Estadual interpõe, tempestivamente, o Recurso de Revisão de fls. 229/241, afirmando que a decisão recorrida revela-se divergente da decisão proferida no Acórdão nº 23.368/19/3ª, indicado como paradigma (fls. 237/240).

A Recorrida/Autuada, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, às fls. 269/297, contrarrazoa o recurso interposto.

A Assessoria do CCMG, em parecer de fls. 313/326, opina em preliminar, pelo não conhecimento do Recurso de Revisão e, quanto ao mérito, pelo seu não provimento.

DECISÃO

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CCMG foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações.

Dos Pressupostos de Admissibilidade

Superada a condição de admissibilidade referente ao rito processual, capitulada no inciso II do art. 163 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, cumpre verificar o atendimento, também, da segunda condição estatuída no citado dispositivo legal, relativa à divergência jurisprudencial.

Para efeito de se avaliar a admissibilidade do Recurso, deve-se ressaltar que essa espécie de Recurso de Revisão tem como pressuposto de cabimento a existência de decisões divergentes quanto à aplicação da legislação tributária, sobre a mesma matéria e em circunstâncias/condições iguais, proferidas pela mesma ou por outra Câmara de Julgamento deste Órgão Julgador.

Nesse sentido, o objetivo buscado pelo Órgão Julgador é o da uniformização das decisões, evitando que as Câmaras decidam de forma diferente sobre determinada matéria.

A Fazenda Pública Estadual sustenta que a decisão recorrida revela-se divergente da decisão proferida no Acórdão nº **23.368/19/3ª**.

Ressalta-se que a decisão indicada como paradigma referente ao Acórdão nº 23.368/19/3ª (decisão submetida à Câmara Especial deste Conselho de Contribuintes, em sede recursal, porém não sofrendo qualquer alteração, conforme Acórdão nº 5.296/19/CE), encontra-se apta para ser analisada quanto ao cabimento do Recurso, tendo em vista que foi disponibilizada/publicada há menos de 05 (cinco) anos da publicação da decisão recorrida (disponibilizada no Diário Eletrônico em 06/03/20), considerando-se a previsão constante no inciso I do art. 165 do RPTA.

Sustenta a Fazenda Pública Estadual que a decisão recorrida diverge da decisão paradigma retro, tendo em vista que aquela destaca expressamente que ***“o entendimento da Sutri no sentido de que devem ser desconsideradas parcelas tais como IPI do montante das saídas tributadas para fins de apuração do coeficiente de***

creditamento previsto no artigo 206 do Anexo XV do RICMS/02, e, conseqüentemente, do índice de saídas isentas e não tributadas, está incorreto”, em sentido contrário ao acórdão indicado como paradigma.

Destaca a Recorrente que o Acórdão paradigma nº 23.368/19/3ª envolve autuação também da empresa ora Recorrida, mesmas operações e mesma forma de aplicação da legislação no cálculo do coeficiente de creditamento.

Aduz que “*embora o acórdão paradigma, acórdão nº 23.368/19/3ª trate de estorno de crédito decorrente de aproveitamento indevido, este aproveitamento indevido foi apurado em razão da mesma divergência na aplicação do “coeficiente de creditamento”, sendo que neste, “ao contrário do acórdão recorrido, considerou-se correta a apuração deste coeficiente nos termos da orientação da Sutri externada, por exemplo, na Consulta de Contribuintes nº 256/2008, mencionada nos dois trabalhos fiscais”.*

Entende a Recorrente que “*a divergência entre as soluções jurídicas encontradas pela decisão recorrenda e pelo paradigma para aplicação da legislação que estabelece a forma de cálculo do coeficiente de creditamento/índice participação das saídas tributadas do total de saída” seria evidente.*

Para melhor análise, transcreve-se os excertos da decisão paradigma destacados pela Recorrente:

ACÓRDÃO PARADIGMA DE Nº 23.368/19/3ª:

(...)

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – BEM DO ATIVO PERMANENTE – COEFICIENTE DE APROVEITAMENTO. CONSTATADO O APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS EM RAZÃO DE INCORRETA APURAÇÃO DO “COEFICIENTE DE CREDITAMENTO” NO LIVRO CONTROLE DE CRÉDITO DE ICMS DO ATIVO PERMANENTE (CIAP), PREVISTO NO ART. 66, § 3º DO RICMS/02. EXIGÊNCIAS DE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO PREVISTA NO ART. 56, INCISO II E MULTA ISOLADA CAPITULADA NO ART. 55, INCISO XXVI, AMBOS DA LEI Nº 6.763/75. INFRAÇÃO CARACTERIZADA NOS TERMOS DO § 8º DO ART. 70 (VIGENTE ATÉ 20/12/13) E INCISO III DO § 3º DO ART. 66 (A PARTIR DE 21/12/13), AMBOS DO RICMS/02. LANÇAMENTO PARCIALMENTE PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

(...)

CONFORME SE PODE SUBSUMIR DAS NORMAS LEGAIS ACIMA REPRODUZIDAS, A LEGISLAÇÃO PROMOVE A VINCULAÇÃO ENTRE CRÉDITOS E SAÍDAS TRIBUTADAS, EM CADA PERÍODO DE APURAÇÃO, ATRAVÉS DA PROPORÇÃO ESTABELECIDADA PELO CÁLCULO DO COEFICIENTE REPRESENTADO PELO PERCENTUAL DE SAÍDAS TRIBUTADAS EM RELAÇÃO ÀS SAÍDAS TOTAIS, MULTIPLICADO PELO TOTAL DE CRÉDITO APURADO COMO SALDO DO CIAP.

SABE-SE QUE O “COEFICIENTE DE CREDITAMENTO” É ENCONTRADO POR MEIO DA DIVISÃO DO “VALOR DAS SAÍDAS”

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ESCRITURADAS NO PERÍODO (NUMERADOR DA FRAÇÃO), PELO “VALOR TOTAL DAS SAÍDAS” (DENOMINADOR DA FRAÇÃO). É IMPORTANTE OBSERVAR QUE A EXATIDÃO DESTA COEFICIENTE DEPENDE DO LEVANTAMENTO CORRETO DOS VALORES DAS SAÍDAS QUE DEVERÃO COMPOR CADA UM DOS ELEMENTOS DESTA FRAÇÃO (NUMERADOR E DENOMINADOR).

PARA CONTEXTUALIZAÇÃO DA DISCUSSÃO, CABE TRAZER AS SEGUINTE INFORMAÇÕES SOBRE A AUTUADA E SUAS OPERAÇÕES:

- A ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO AUTUADO É A FABRICAÇÃO DE CIGARROS;

- AS SAÍDAS DE CIGARROS SE DÃO PARA EXPORTAÇÃO OU EM TRANSFERÊNCIA PARA SUAS FILIAIS NESTE ESTADO E NAS DEMAIS UNIDADES DA FEDERAÇÃO, QUE SÃO RESPONSÁVEIS PELA COMERCIALIZAÇÃO;

- AS OPERAÇÕES DE TRANSFERÊNCIA INTERNA (CFOP 5.408) OCORREM COM DIFERIMENTO DO ICMS, EM CONFORMIDADE COM O REGIME ESPECIAL Nº 45.000003997-10, DO QUAL É DETENTORA, SENDO POSTERGADO O SEU DESTAQUE E RECOLHIMENTO PARA A ETAPA SEGUINTE, QUE É REALIZADA POR SUAS FILIAIS DENOMINADAS “DEPÓSITOS DE VENDAS”.

ASSIM SENDO, AS OPERAÇÕES COM OS CFOPs 5.408 E 6.408 – TRANSFERÊNCIA DA PRODUÇÃO DO ESTABELECIMENTO EM OPERAÇÃO COM PRODUTO SUJEITO AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA; 6.151 – TRANSFERÊNCIA DA PRODUÇÃO DO ESTABELECIMENTO E 7.101 – VENDA DA PRODUÇÃO DO ESTABELECIMENTO SÃO AS OPERAÇÕES QUE DEVEM SER CONSIDERADAS NO CÁLCULO DO ÍNDICE DE APROVEITAMENTO DE CRÉDITO, ESTIPULADO NO § 8º, DO ART. 70 (VIGENTE ATÉ 20/12/13) E INCISO III, DO § 3º DO ART. 66 (A PARTIR DE 21/12/13), AMBOS DO RICMS/02.

ESCLARECE O FISCO QUE PARA CÁLCULO DO ÍNDICE DE PARTICIPAÇÃO CONSIDEROU-SE AS SAÍDAS COM DIFERIMENTO (CFOP 5.408) COMO TRIBUTADAS, EM CONSONÂNCIA COM O ENTENDIMENTO DA SECRETARIA DE FAZENDA DESTE ESTADO (SEF/MG), MANIFESTADO NA CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 112/2010.

(...)

DEVERÃO SER COMPUTADOS NO CÁLCULO DO COEFICIENTE DE CREDITAMENTO, TODAS AS SAÍDAS QUE AFIGURAM CARÁTER DEFINITIVO, COMO É O CASO DAS TRANSFERÊNCIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DE MESMA TITULARIDADE. APENAS NÃO SERÃO CONSIDERADAS, AS SAÍDAS SOB O REGIME DA SUSPENSÃO, OU SEJA, DEPENDENTES DE UM EVENTO FUTURO PARA SEREM TRIBUTADAS, TAIS COMO REMESSA PARA CONSERTO, REPARO, INDUSTRIALIZAÇÃO, DEMONSTRAÇÃO ETC.

RESSALTA-SE, QUE ESSE É O ENTENDIMENTO QUE PREVALECE NO ÂMBITO NA SECRETARIA DE ESTADO DE FAZENDA DE MINAS

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

GERAIS (SEF/MG), CONFORME SE DEPREENDE DA RESPOSTA DADA À CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 256/2008, PELA DIRETORIA DE ORIENTAÇÃO E LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA DA SUPERINTENDÊNCIA DE TRIBUTAÇÃO (DOLT/SUTRI/SEF), DA QUAL SE EXTRAÍ O TRECHO A SEGUIR REPRODUZIDO:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 256/2008

(MG DE 07/11/2008)

DOCUMENTO FISCAL – LIVRO FISCAL – CIAP – ESCRITURAÇÃO – OS VALORES RELATIVOS ÀS PARCELAS QUE NÃO SOFREM TRIBUTAÇÃO, MAS QUE SÃO CONSIGNADOS NO VALOR TOTAL DA NOTA FISCAL, CASO DO IPI QUANDO NÃO COMPÕE A BASE DE CÁLCULO DO ICMS, DEVERÃO SER CONSIDERADOS NO CAMPO “TOTAL DAS SAÍDAS” DO LIVRO DE CONTROLE DE CRÉDITO DE ICMS DO ATIVO PERMANENTE – CIAP.

(...) RESPOSTA:

1 – PARA FINS DE APURAÇÃO DOS VALORES DAS OPERAÇÕES DE SAÍDA (CAMPO “TOTAL DE SAÍDAS” DO LIVRO CIAP, MODELO “C”), DEVERÃO SER COMPUTADOS APENAS OS VALORES DAS SAÍDAS QUE AFIGURAM CARÁTER DEFINITIVO, DEVENDO SER DESCONSIDERADAS AS SAÍDAS SOB O REGIME DA SUSPENSÃO, OU SEJA, DEPENDENTES DE UM EVENTO FUTURO PARA SEREM TRIBUTADAS, TAIS COMO REMESSA PARA CONSERTO, REPARO, INDUSTRIALIZAÇÃO, DEMONSTRAÇÃO ETC. TAMBÉM NÃO DEVERÁ SER INCLUÍDA A PARCELA RELATIVA AO ICMS/ST, NA HIPÓTESE DE SUA RETENÇÃO PELA CONSULENTE NA CONDIÇÃO DE SUBSTITUTA TRIBUTÁRIA.

DESSE MODO, SERÃO COMPUTADAS AS SAÍDAS TRIBUTADAS COM DÉBITO DO IMPOSTO, AS QUE OCORREM SOB O REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, AS DIFERIDAS, AS COM BASE DE CÁLCULO REDUZIDA, AS PARCELAS QUE NÃO SOFREM TRIBUTAÇÃO, MAS QUE SÃO CONSIGNADAS NO VALOR TOTAL DA NOTA FISCAL (CASO DO IPI E ISSQN) E AS SAÍDAS SEM DÉBITO DO IMPOSTO (ISENTAS OU NÃO-TRIBUTADAS). ESSAS SAÍDAS REFEREM-SE A OPERAÇÕES DESTINADAS A TERCEIROS OU A ESTABELECIMENTOS DO MESMO CONTRIBUINTE, EM TRANSFERÊNCIAS.

POR SUA VEZ, NO CAMPO “TRIBUTADAS E EXPORTAÇÃO” DO LIVRO CIAP, MODELO “C”, SERÁ LANÇADO O VALOR DA BASE DE CÁLCULO SOBRE A QUAL INCIDIU O IMPOSTO, BEM COMO AS SAÍDAS QUE OCORREM SOB O REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, AS DIFERIDAS, AS COM BASE DE CÁLCULO REDUZIDA, RELATIVAMENTE À PARCELA TRIBUTADA, AS SAÍDAS OU PRESTAÇÕES QUE TIVEREM DESTINADO MERCADORIAS OU SERVIÇOS AO EXTERIOR E AS OPERAÇÕES OU PRESTAÇÕES ISENTAS OU NÃO-TRIBUTADAS COM PREVISÃO LEGAL DE MANUTENÇÃO DE CRÉDITO.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

RESSALTE-SE QUE NO REFERIDO LIVRO CIAP, MODELO "C", NÃO HÁ CAMPO ESPECÍFICO PARA LANÇAMENTO DAS SAÍDAS ISENTAS OU NÃO-TRIBUTADAS.

2 – SIM. OS VALORES RELATIVOS ÀS PARCELAS QUE NÃO SOFREM TRIBUTAÇÃO, MAS QUE SÃO CONSIGNADAS NO VALOR TOTAL DA NOTA FISCAL, CASO DO IPI QUANDO NÃO COMPÕE A BASE DE CÁLCULO DO ICMS, DEVERÃO SER CONSIDERADOS NO CAMPO "TOTAL DAS SAÍDAS" DO LIVRO CIAP, MODELO "C".

DOLT/SUTRI/SEF, 06 DE NOVEMBRO DE 2008.

A CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 256/2008, RETROTRANSCRITA, DEIXA CLARO QUE PARA CÁLCULO DO COEFICIENTE DE APROVEITAMENTO DO IMPOSTO DO ATIVO PERMANENTE, NO "TOTAL DAS OPERAÇÕES/PRESTAÇÕES" (DENOMINADOR DO COEFICIENTE) DEVERÃO SER COMPUTADOS OS VALORES DAS SAÍDAS QUE AFIGURAM CARÁTER DEFINITIVO.

ASSIM NO DENOMINADOR SERÃO COMPUTADAS:

- AS SAÍDAS TRIBUTADAS COM DÉBITO DO IMPOSTO,
- AS SAÍDAS QUE OCORREM SOB O REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA,
- AS SAÍDAS DIFERIDAS,
- AS SAÍDAS COM BASE DE CÁLCULO REDUZIDA,
- AS PARCELAS QUE NÃO SOFREM TRIBUTAÇÃO, MAS QUE SÃO CONSIGNADAS NO VALOR TOTAL DA NOTA FISCAL (CASO DO IPI E ISSQN),
- E AS SAÍDAS SEM DÉBITO DO IMPOSTO (ISENTAS OU NÃO-TRIBUTADAS).

NO TOCANTE AO NUMERADOR DO COEFICIENTE, DEVEM SER CONSIDERADAS APENAS AS OPERAÇÕES TRIBUTADAS, SENDO QUE SE EQUIPARAM ÀS TRIBUTADAS AS OPERAÇÕES COM DESTINO AO EXTERIOR, BEM COMO AS SAÍDAS QUE OCORREM SOB O REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, AS DIFERIDAS, AS ISENTAS E COM BASE DE CÁLCULO REDUZIDA EM QUE HAJA PREVISÃO DE MANUTENÇÃO INTEGRAL DO CRÉDITO.

(...)

Sustenta a Fazenda Pública Estadual que a decisão recorrida deixou de aplicar a legislação na forma da orientação da Sutri, resultando em diferença de resultado de julgamento.

Observa-se que o acórdão indicado como paradigma, no que toca à divergência apontada pela Recorrente trata do aproveitamento indevido de créditos de ICMS de bens do ativo permanente, em razão da incorreta apuração do "coeficiente de creditamento" no livro Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP), previsto no art. 66, § 3º do RICMS/02, em desacordo com o disposto no § 8º do art. 70 (vigente até 20/12/13) e inciso III do § 3º do art. 66 (a partir de 21/12/13), ambos do RICMS/02.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Naquela ocasião, foram consideradas pelo Fisco as operações de CFOPS 5.408 e 6.408 (Transferência da produção do estabelecimento em operação com produto sujeito ao regime de substituição tributária); CFOP 6.151(Transferência da produção do estabelecimento) e CFOP 7.101(Venda da produção do estabelecimento) no cálculo do índice de aproveitamento de crédito, sendo que as operações de CFOP 5.408 ocorreram com diferimento do imposto, em conformidade com o Regime Especial nº 45.000003997-10, do qual era detentora.

Destaca-se da decisão consignada no Acórdão paradigma nº 23.368/19/3ª, os seguintes excertos que esclarecem o objeto de discussão daqueles autos:

Esclarece o Fisco que para cálculo do índice de participação **considerou-se as saídas com diferimento (CFOP 5.408) como tributadas**, em consonância com o entendimento da Secretaria de Fazenda deste Estado (SEF/MG), manifestado na Consulta de Contribuinte nº 112/2010. Confira-se:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 112/2010

CRÉDITO DE ICMS – ATIVO PERMANENTE – COEFICIENTE DE CREDITAMENTO – No cálculo do valor a ser abatido a título de crédito de ICMS relativo à entrada de bens destinados ao ativo permanente a que se refere o § 8º do art. 70 do RICMS/02, **consideram-se tributadas as operações alcançadas pelo diferimento.**

A Impugnante alega que não é toda e qualquer saída que deva ser computada no cálculo, apenas aquelas que abstratamente estão sob o campo de incidência do ICMS, mas, que, concretamente, não foram tributadas por força de regra isentiva, imunizante, benefício fiscal, etc.

Entende que não apurou de forma equivocada o “coeficiente de saídas tributadas” **por ter deixado de incluir no cálculo do “denominador” os CFOPs 5.408, 6.151 e 6.408, que retratam meras transferências de bens entre estabelecimentos do mesmo contribuinte.**

(...)

Entretanto, não lhe cabe razão.

Deverão ser computados no cálculo do coeficiente de creditamento, todas as saídas que afiguram caráter definitivo, **como é o caso das transferências entre estabelecimentos de mesma titularidade.** Apenas não serão consideradas, as saídas sob o regime da suspensão, ou seja, dependentes de um evento futuro para serem tributadas, tais como remessa para conserto, reparo, industrialização, demonstração etc.

Ressalta-se, que esse é o entendimento que prevalece no âmbito na Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais (SEF/MG), conforme se depreende da resposta dada à Consulta de Contribuinte n° 256/2008, pela Diretoria de Orientação e Legislação Tributária da Superintendência de Tributação (DOLT/SUTRI/SEF), da qual se extrai o trecho a seguir reproduzido:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE N° 256/2008

(MG de 07/11/2008)

DOCUMENTO FISCAL – LIVRO FISCAL – CIAP –

ESCRITURAÇÃO – Os valores relativos às parcelas que não sofrem tributação, mas que são consignados no valor total da nota fiscal, caso do IPI quando não compõe a base de cálculo do ICMS, deverão ser considerados no campo “Total das Saídas” do livro de Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente – CIAP.

(...)

Cabe ainda destacar o entendimento exarado pela SEF na Consulta de Contribuinte n° 206/2014, que afirma **“as transferências entre estabelecimentos do mesmo contribuinte de produtos acabados, por terem caráter definitivo e serem consideradas como operacionais, devem compor tanto o denominador, quanto o numerador** (desde que tributadas)”.

(...)

Registra a Fiscalização que a Impugnante destaca o imposto **nas notas fiscais de saídas em transferências interestaduais** (cópias de fls. 70/79), demonstrando atitude contraditória, pois no momento da emissão das notas fiscais, a Impugnante reconheceu a incidência de ICMS nas operações de transferência entre seus estabelecimentos, **contudo para o cálculo do coeficiente de creditamento a Impugnante alega que as transferências não são tributadas e que, portanto, não entram no cálculo do referido coeficiente.**

Ressalte-se que a legislação tributária é clara a respeito da autonomia dos estabelecimentos. Considerando-se o disposto no inciso II, § 3°, art. 11 c/c art. 25, ambos da Lei Complementar n° 87/96, a localização do estabelecimento é referência para determinação do aspecto espacial da hipótese de incidência do ICMS, além de se constituir no núcleo de apuração autônoma do imposto, em que débitos e

créditos se confrontam. Decorre da autonomia dos estabelecimentos a incidência do ICMS mesmo nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, conforme previsão contida no art. 12, inciso I da Lei Complementar nº 87/96, e no art. 6º, inciso VI da Lei nº 6.763/75, in verbis:

(...)

Portanto, **não restam dúvidas que as operações de transferências entre estabelecimentos de mesma titularidade**, de produtos acabados, **compõem o coeficiente de creditamento, tanto no numerador, quanto no denominador da equação**, visto que tem caráter de saídas definitivas, além de serem consideradas como saídas operacionais.

(Destacou-se).

Como se vê, o objeto da discussão no acórdão paradigma é **a inclusão ou não das operações de transferências entre estabelecimentos de mesma titularidade** no coeficiente de creditamento, previsto no art. 66, § 3º do RICMS/02.

As Consultas de Contribuintes de nºs 206/2014 e 256/2008 (esta referida pela Recorrente) foram utilizadas para sustentar a tese do Fisco de que as operações de transferências entre estabelecimentos de mesma titularidade, de produtos acabados, compõem o coeficiente de creditamento, tanto no numerador quanto no denominador da equação, visto que tem caráter de saídas definitivas.

Já a matéria discutida no acórdão recorrido trata da falta de recolhimento do ICMS em decorrência do encerramento parcial do diferimento do imposto na entrada de bem destinado ao ativo imobilizado e de matéria-prima, produto intermediário, embalagem e produto acabado, importados diretamente do exterior, relativo à proporção das operações ou prestações isentas/não tributadas, com base nos critérios estabelecidos no § 4º do art. 15 c/c § 2º do art. 14, ambos do RICMS/02.

Entretanto, na decisão recorrida, a discussão se restringiu, **única e exclusivamente**, se era correta ou não **a inclusão do IPI na apuração do índice de saídas isentas e não tributadas em relação às saídas totais**, para efeito de apuração do ICMS devido em razão do encerramento do diferimento do imposto.

Para uma melhor análise, transcreve-se os excertos do acórdão recorrido:

ACÓRDÃO RECORRIDO Nº 23. 505/20/1ª

EMENTA

DIFERIMENTO – DESCARACTERIZAÇÃO – ENCERRAMENTO – SAÍDA POSTERIOR ISENTA OU NÃO TRIBUTADA. INFRAÇÃO NÃO CARACTERIZADA. IMPUTAÇÃO FISCAL DE FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS EM DECORRÊNCIA DO ENCERRAMENTO PARCIAL DO DIFERIMENTO DO IMPOSTO NA ENTRADA DE BEM DESTINADO AO ATIVO IMOBILIZADO E DE MATÉRIA-PRIMA, PRODUTO INTERMEDIÁRIO, EMBALAGEM E PRODUTO ACABADO, IMPORTADOS DIRETAMENTE

DO EXTERIOR, RELATIVO À PROPORÇÃO DAS OPERAÇÕES OU PRESTAÇÕES ISENTAS/NÃO TRIBUTADAS, COM BASE NOS CRITÉRIOS ESTABELECIDOS NO § 4º DO ART. 15 C/C § 2º DO ART. 14, AMBOS DO RICMS/02. **ENTRETANTO, DEVE SER CONSIDERADO, PARA FINS DE APURAÇÃO DO ÍNDICE DE SAÍDAS ISENTAS/NÃO TRIBUTADAS, O VALOR DA OPERAÇÃO TRIBUTADA ACRESCIDO DO MONTANTE DO IPI, DONDE RESULTA A CONCLUSÃO DE QUE, NA HIPÓTESE DOS AUTOS, NÃO OCORRERAM SAÍDAS ISENTAS/NÃO TRIBUTADAS APTAS A FUNDAMENTAR O ENCERRAMENTO DO DIFERIMENTO.** ASSIM, AS EXIGÊNCIAS FISCAIS DE ICMS E MULTA DE REVALIDAÇÃO, CAPITULADA NO ART. 56, INCISO II, DA LEI Nº 6.763/75, DEVEM SER INTEGRALMENTE CANCELADAS.

LANÇAMENTO IMPROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

(...)

A APURAÇÃO DO ÍNDICE DAS SAÍDAS ISENTAS/NÃO TRIBUTADAS ENCONTRA-SE DEMONSTRADA NO ANEXO 3 DO AUTO DE INFRAÇÃO (FLS. 45/55).

DE ACORDO COM AS NOTAS EXPLICATIVAS CONSTANTES DO REFERIDO ANEXO 3, PARA APURAÇÃO DO ÍNDICE DE SAÍDAS ISENTAS/NÃO TRIBUTADAS, O FISCO UTILIZOU A SEGUINTE SISTEMÁTICA.

INICIALMENTE, APUROU O ÍNDICE DE PARTICIPAÇÃO DAS SAÍDAS TRIBUTADAS, CORRESPONDENTE AO SOMATÓRIO DOS VALORES DE “SAÍDAS TRIBUTADAS E DE EXPORTAÇÃO” DIVIDIDO PELO “TOTAL DAS SAÍDAS E PRESTAÇÕES”.

OS VALORES DE “SAÍDAS TRIBUTADAS E DE EXPORTAÇÃO” CORRESPONDEM AOS VALORES DE BASE DE CÁLCULO SOBRE A QUAL INCIDIU O IMPOSTO ACRESCIDOS DAS SAÍDAS OU PRESTAÇÕES QUE TIVEREM DESTINADO MERCADORIAS OU SERVIÇOS AO EXTERIOR.

JÁ O VALOR “TOTAL DAS SAÍDAS E PRESTAÇÕES” EQUIVALE AO VALOR TOTAL DAS OPERAÇÕES E PRESTAÇÕES DE SAÍDAS ESCRITURADAS PELA CONTRIBUINTE NO PERÍODO.

CONSIDERANDO QUE A PROPORCIONALIDADE ENTRE SAÍDAS TRIBUTADAS E NÃO TRIBUTADAS DEVE LEVAR EM CONSIDERAÇÃO A ATIVIDADE-FIM DO ESTABELECIMENTO, OU SEJA, AS OPERAÇÕES COM PRODUTOS RESULTANTES DA UTILIZAÇÃO DOS BENS DO ATIVO, O FISCO ANALISOU APENAS OS VALORES DAS OPERAÇÕES RELATIVAS AOS CFOPS 5.155, 5.408, 6.151, 6.408 E 7.101, UMA VEZ QUE AS MERCADORIAS PRODUZIDAS PELA AUTUADA SÃO EXPORTADAS OU SÃO TRANSFERIDAS PARA SUAS FILIAIS.

TAIS VALORES FORAM EXTRAÍDOS DOS RELATÓRIOS DENOMINADOS “DISTRIBUIÇÃO DE FREQUÊNCIA POR CFOP – C190”, TAMBÉM CONSTANTE DA MÍDIA ELETRÔNICA DE FLS. 62.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

IMPORTA REPRODUZIR OS SEGUINTEES ESCLARECIMENTOS DO FISCO A RESPEITO DA FORMA DE APURAÇÃO DO ÍNDICE DAS SAÍDAS TRIBUTADAS:

(...)

NOTA-SE, ENTÃO, QUE O IMPOSTO DEVIDO EM RAZÃO DO ENCERRAMENTO PARCIAL DO DIFERIMENTO FOI APURADO PELO FISCO NA PROPORÇÃO INVERSA DO CRÉDITO DO IMPOSTO GERADO NA AQUISIÇÃO DE BEM DESTINADO AO ATIVO, CUJO APROVEITAMENTO OBEDECE A REGRA DE 1/48 (UM INTEIRO E QUARENTA E OITO AVOS), OBSERVADA A TOTALIDADE DAS SAÍDAS TRIBUTADAS E DAS OPERAÇÕES ASSIM EQUIPARADAS POR FORÇA DO ART. 66, § 3º, DO RICMS/02.

EM SUA PEÇA DE DEFESA, A IMPUGNANTE RELATA QUE, COMO EXPLICITADO PELO PRÓPRIO FISCO NO ANEXO 3 DO AUTO DE INFRAÇÃO, OS PRODUTOS DE SUA FABRICAÇÃO (CIGARRO E FUMO DESFIADO) SÃO TRANSFERIDOS PARA ESTABELECIMENTOS (CENTROS DE DISTRIBUIÇÕES) DA SOUZA CRUZ, LOCALIZADOS DENTRO E FORA DO ESTADO DE MINAS GERAIS PARA POSTERIOR COMERCIALIZAÇÃO (CFOP'S 5.155, 5.408, 6.151 E 6.408), OU SÃO EXPORTADOS (CFOP 7.101), CONFORME OPERAÇÕES EXEMPLIFICADAS PELAS NOTAS FISCAIS ANEXADAS ÀS FLS. 126/142 (DOC. 02 DA IMPUGNAÇÃO).

(...)

EM CONTRARRAZÃO AOS ARGUMENTOS APRESENTADOS PELA DEFESA, O FISCO REFORÇA SEU POSICIONAMENTO DE QUE **“CONSIDEROU-SE COMO SAÍDAS TRIBUTADAS O VALOR DA BASE DE CÁLCULO DAS OPERAÇÕES E COMO O IPI NÃO COMPÕE A BASE DE CÁLCULO DO ICMS NAS OPERAÇÕES DE SAÍDAS EM TRANSFERÊNCIA, ELE NÃO PODE SER INCLUÍDO NAS SAÍDAS TRIBUTADAS, POIS CONSTITUI-SE EM UMA RUBRICA NÃO TRIBUTADA”**.

ENTENDE, TAMBÉM, QUE **“O IPI DEVE SER INCLUÍDO NO VALOR TOTAL DAS SAÍDAS, UMA VEZ QUE SE ENCONTRA INDICADO NO VALOR TOTAL DA NOTA FISCAL”**.

ACRESCENTA QUE **“NÃO HÁ QUE SE FALAR EM EXCLUSÃO DO IPI DA BASE DE CÁLCULO, CONFORME SUSTENTOU A IMPUGNANTE, ELE SIMPLEMENTE NÃO FAZ PARTE DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS NAS SAÍDAS EM TRANSFERÊNCIA DA IMPUGNANTE, OU SEJA, O CÁLCULO UTILIZADO APENAS ESPELHOU A REALIDADE DAS OPERAÇÕES DA AUTUADA”**.

O FISCO RESSALTA QUE É ESSE O ENTENDIMENTO QUE PREVALECE NO ÂMBITO NA SECRETARIA DE ESTADO DE FAZENDA DE MINAS GERAIS (SEF/MG), MANIFESTADO NAS CONSULTAS DE CONTRIBUINTE N°S 256/08, DE 07/11/08, E 088/13, DE 26/04/13, ANEXADAS ÀS FLS. 57/60 DOS AUTOS (ANEXO 4 DO AUTO DE INFRAÇÃO), BEM COMO NA CONSULTA INTERNA N° 162/09, DE 14/10/09, RESPONDIDAS PELA DIRETORIA DE ORIENTAÇÃO E LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA DA

SUPERINTENDÊNCIA DE TRIBUTAÇÃO
(DOT/DOLT/SUTRI/SEF).

(...)

NOTA-SE, ENTÃO, QUE A CONTROVÉRSIA DOS AUTOS GIRA EM TORNO DO CRITÉRIO UTILIZADO PARA OBTENÇÃO DO ÍNDICE DE SAÍDAS ISENTAS/NÃO TRIBUTADAS, COM VISTAS A APURAR O ENCERRAMENTO DO DIFERIMENTO DE ICMS, POIS, PARA A IMPUGNANTE, O LEGISLADOR NÃO PREVÊ A EXCLUSÃO DO IPI DO VALOR DAS OPERAÇÕES TRIBUTADAS, COMO FAZ CRER O FISCO.

(...)

A CONTROVÉRSIA, NESTE CASO, USUALMENTE ENVOLVE AS PARCELAS QUE ENSEJAM DIREITO AO CRÉDITO DO IMPOSTO OU A EXIGÊNCIA DE EVENTUAL ESTORNO DESTES.

COMO AS SAÍDAS ISENTAS, NÃO TRIBUTADAS E COM REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO IMPLICAM, REGRA GERAL, EM ESTORNO DE CRÉDITO, NOS TERMOS DO ART. 206 DO ANEXO V DO RICMS/02, ELAS DEVEM INTEGRAR O DENOMINADOR (ITEM 2 – “TOTAL DAS SAÍDAS - VALOR TOTAL DAS OPERAÇÕES E PRESTAÇÕES DE SAÍDAS ESCRITURADAS PELO CONTRIBUINTE NO MÊS”) E DEVEM SER EXCLUÍDAS DO NUMERADOR (ITEM 1 – “TRIBUTADAS E EXPORTAÇÃO - O VALOR DAS OPERAÇÕES E PRESTAÇÕES TRIBUTADAS E DE EXPORTAÇÃO ESCRITURADAS NO MÊS”) PARA FINS DE APURAÇÃO DO COEFICIENTE DE CREDITAMENTO.

RESSALTA-SE QUE ALGUMAS PARCELAS, MESMO NÃO TRIBUTADAS, PERMITEM A MANUTENÇÃO DO CRÉDITO, QUE É O CASO DAS OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO, DAS ISENÇÕES E REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO PARA AS QUAIS HÁ PREVISÃO LEGAL PARA MANUTENÇÃO INTEGRAL DO CRÉDITO.

NESSAS HIPÓTESES, O TOTAL DESSAS OPERAÇÕES TAMBÉM CONSTARIA DO NUMERADOR DA FÓRMULA DO COEFICIENTE DE APROVEITAMENTO.

DA MESMA FORMA, O IPI TAMBÉM É UM EXEMPLO DESSA PARCELA, POIS, AINDA QUE NÃO COMPONHA A BASE DE INCIDÊNCIA DO ICMS NA SAÍDA POSTERIOR DA MERCADORIA, É VALOR QUE NÃO DÁ ENSEJO A ESTORNO DE CRÉDITO, NÃO DESCARACTERIZANDO A APLICAÇÃO, AO CASO CONCRETO, DO INSTITUTO DO DIFERIMENTO.

EMBORA O IPI COMPONHA O PREÇO DA MERCADORIA, MAS NÃO COMPONHA A BASE DE CÁLCULO DO ICMS, NÃO HÁ NA LEGISLAÇÃO EM VIGOR QUALQUER EXIGÊNCIA DE ESTORNO DE CRÉDITO PROPORCIONAL NESSES CASOS.

(...)

IMPORTA REITERAR, PORTANTO, QUE DA MESMA FORMA QUE O FISCO CONSIDEROU COMO TRIBUTADAS AS OPERAÇÕES DE SAÍDA DA CONTRIBUINTE ABRACADAS PELO DIFERIMENTO

(CONCEDIDO POR REGIME ESPECIAL), POR ENTENDER QUE HAVERÁ INCIDÊNCIA DO ICMS NA ETAPA SEGUINTE, AS PARCELAS DE IPI TAMBÉM DEVEM SER CONSIDERADAS “TRIBUTADAS”, POIS, AINDA QUE NÃO COMPONHAM A BASE DE CÁLCULO DO ICMS NESTA ETAPA DA CADEIA DE CIRCULAÇÃO DA MERCADORIA, TAIS PARCELAS IRÃO COMPOR O CUSTO DO PRODUTO, HAVENDO, PORTANTO, A INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE ELA EM ETAPA POSTERIOR.

DIANTE DISSO, NÃO OBSTANTE O POSICIONAMENTO DA SUPERINTENDÊNCIA DE TRIBUTAÇÃO EXTERNADO NAS CONSULTAS DE CONTRIBUINTES TRAZIDAS PELO FISCO, ENTENDE-SE QUE NÃO ASSISTE RAZÃO AO FISCO, AO DESCONSIDERAR O VALOR REFERENTE AO IPI DO MONTANTE DAS SAÍDAS TRIBUTADAS, PARA FINS DE APURAÇÃO DO COEFICIENTE DE CREDITAMENTO, PREVISTO NO ART. 206 DO ANEXO V DO RICMS/02, E, CONSEQUENTEMENTE, DO ÍNDICE DE SAÍDAS ISENTAS/NÃO TRIBUTADAS.

(DESTACOU-SE).

O que se verifica da leitura das decisões ora confrontadas é que, **em ambas, o valor das operações de transferências** (diferidas ou normalmente tributadas), **compuseram tanto o numerador quanto o denominador**, para fins de apuração do coeficiente de creditamento de bens do ativo imobilizado.

Portanto, **em relação a esse tema, as decisões em questão são convergentes**, isto é, ambas acompanharam o entendimento externado pela Sutri/MG nas soluções dadas às consultas de contribuintes citadas pela Recorrente e mencionadas nas referidas decisões.

Nesse sentido, conclui-se que não há qualquer divergência entre os fundamentos das decisões quanto à aplicação da legislação tributária.

Contudo, como já afirmado, na decisão proferida pela Câmara *a quo*, tratada no acórdão ora recorrido, houve uma discussão específica, **em momento algum mencionada na decisão indicada como paradigma**, quanto à parcela inerente ao IPI, que não havia integrado a base de cálculo do ICMS nas operações analisadas, no tocante à legalidade de sua inclusão ou não no cálculo do índice percentual de saídas isentas e não tributadas.

Verifica-se, assim, que a decisão indicada como paradigma não tem qualquer vinculação com a matéria relativa ao IPI, na situação específica enfrentada pela Câmara *a quo*.

Em que pese o fato de a Câmara *a quo* ter afastado entendimento externado em consulta de contribuinte, tal fato ocorreu em relação a **tema específico, não enfrentado pela decisão indicada como paradigma**.

Verifica-se, pois, que a Recorrente não logrou êxito em comprovar a alegada divergência jurisprudencial, mesmo porque, reitera-se, as decisões ora analisadas apresentam o mesmo entendimento quanto à inclusão do valor das transferências, tanto no numerador quanto no denominador, para fins do cálculo do

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

coeficiente de creditamento de bens integrantes do ativo imobilizado, nos termos estabelecidos na legislação e em consultas de contribuintes respondidas pela Sutri/SEF/MG.

Diante do exposto, reputa-se não atendida a segunda condição prevista no inciso II do art. 163 do RPTA (divergência jurisprudencial), frustrando a exigência de preenchimento cumulativo das condições estabelecidas no referido dispositivo legal.

Por consequência, não se encontram configurados os pressupostos para admissibilidade do Recurso de Revisão.

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em não conhecer do Recurso de Revisão, por ausência de pressupostos legais de cabimento. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente a Dra. Joana Faria Salomé. Pela Autuada, sustentou oralmente a Dra. Ana Carolina Saba Utimati. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Cindy Andrade Moraes (Revisora), Eduardo de Souza Assis, Marcelo Nogueira de Moraes e Gislana da Silva Carlos.

Sala das Sessões, 06 de novembro de 2020.

Alexandra Codo Ferreira de Azevedo
Relatora

Geraldo da Silva Datas
Presidente

D