

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 22.220/16/3ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000327999-83  
Impugnação: 40.010139144-13  
Impugnante: Gerdau Aços Longos S.A.  
IE: 001541369.45-98  
Proc. S. Passivo: Alessandro Mendes Cardoso/Outro(s)  
Origem: DF/BH-3 - Belo Horizonte

**EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO.** Constatado o aproveitamento indevido de crédito de ICMS, lançado no campo 71 da DAPI, sem atendimento às disposições contidas nos arts. 22 a 31 do Anexo XV, do RICMS/02, uma vez que se trata de créditos provenientes de mercadorias em estoque no momento da incorporação, sujeitas ao regime de substituição tributária. Exigências do ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada, capitulada no art. 55, inciso XXVI, majorada em 100% (cem por cento), em razão de dupla reincidência, nos termos dos §§ 6º e 7º do art. 53, todos da Lei nº 6.763/75.

**BASE DE CÁLCULO - REDUÇÃO INDEVIDA – OPERAÇÃO INTERESTADUAL.** Constatado que a Autuada promoveu as saídas interestaduais de mercadorias utilizando indevidamente a redução de base de cálculo do ICMS prevista no item 9 da Parte 1, c/c a Parte 2 do Anexo IV, do RICMS/02, prevista para as operações internas. Corretas as exigências fiscais de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c”, majorada em 100% (cem por cento), em razão de dupla reincidência, nos termos dos §§ 6º e 7º do art. 53, todos da Lei nº 6.763/75.

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST.** Constatada a falta de recolhimento de ICMS devido por substituição tributária, nas remessas a contribuintes mineiros de mercadorias elencadas no item 18 da Parte 02 do Anexo XV do RICMS/02, destinadas a comercialização. Valores parcialmente reconhecidos pela Autuada. Corretas as exigências remanescentes de ICMS/ST, Multa de Revalidação em dobro, prevista no art. 56, § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada, prevista no art. 55, inciso XXXVII, majorada em 50% (cinquenta por cento) em razão de reincidência, nos termos dos §§ 6º e 7º do art. 53, todos da Lei nº 6.763/75.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre o recolhimento a menor do ICMS e do ICMS/ST em razão das seguintes irregularidades:

1 - Aproveitamento indevido de ICMS lançados no campo 71 da Declaração de Apuração e Informação do ICMS – DAPI, nos meses de abril e maio de 2013, provenientes de mercadorias em estoque na data da incorporação da Gerdau Comercial de Aços S/A (IE 186.347836-0709) pela incorporadora Gerdau Aços Longos S/A (IE 001.541369-4598), sendo que o estabelecimento incorporado não apresentava saldo credor, nem foram cumpridas as disposições dos arts. 22 a 31 do Anexo XV do RICMS/02, para efeitos de ressarcimento de ICMS/ST, em razão de fato gerador não presumido.

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

2 - Saídas interestaduais de mercadorias, no período de abril de 2013 a outubro de 2014, utilizando indevidamente a redução de base de cálculo do ICMS prevista no item 9 da Parte 1, c/c a Parte 2 do Anexo IV, do RICMS/02.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c”, majorada em 100% (cem por cento) em razão de reincidência, nos termos dos §§ 6º e 7º do art. 53, todos da Lei nº 6.763/75.

3- Falta de recolhimento do ICMS/ST nas saídas internas de mercadorias constantes do item 18 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, no período de abril de 2013 a novembro de 2014.

Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, § 2º e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXXVII, majorada em 50% (cinquenta por cento) em razão de reincidência, nos termos dos §§ 6º e 7º do art. 53, todos da Lei nº 6.763/75.

### **Do Reconhecimento Parcial do Crédito Tributário**

A Impugnante reconhece parte das exigências relativas à falta de recolhimento do ICMS/ST nas saídas internas de mercadorias, item 3 do Auto de Infração, conforme DAE de fls. 209 e 270 e comprovante do pagamento bancário às fls. 269.

### **Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 137/188.

### **Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização, em manifestação de fls. 274/286, refuta as alegações da Defesa.

---

### **DECISÃO**

Conforme relatado, a autuação versa sobre o recolhimento a menor do ICMS e do ICMS/ST em razão das seguintes irregularidades:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

1 - Aproveitamento indevido de ICMS lançados no campo 71 da Declaração de Apuração e Informação do ICMS – DAPI, nos meses de abril e maio de 2013, provenientes de mercadorias em estoque na data da incorporação da Gerdau Comercial de Aços S/A (IE 186.347836-0709) pela incorporadora Gerdau Aços Longos S/A (IE 001.541369-4598), sendo que o estabelecimento incorporado não apresentava saldo credor, nem foram cumpridas as disposições dos arts. 22 a 31 do Anexo XV do RICMS/02, para efeitos de ressarcimento de ICMS/ST, em razão de fato gerador não presumido.

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

2 - Saídas interestaduais de mercadorias, no período de abril de 2013 a outubro de 2014, utilizando indevidamente a redução de base de cálculo do ICMS prevista no item 9 da Parte 1, c/c a Parte 2 do Anexo IV, do RICMS/02.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c”, majorada em 100% (cem por cento) em razão de reincidência, nos termos dos §§ 6º e 7º do art. 53, todos da Lei nº 6.763/75.

3- Falta de recolhimento do ICMS/ST nas saídas internas de mercadorias constantes do item 18 da Parte 2 do Anexo XV, do RICMS/02, no período de abril de 2013 a novembro de 2014.

Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, § 2º e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXXVII, majorada em 50% (cinquenta por cento) em razão de reincidência, nos termos dos §§ 6º e 7º do art. 53, todos da Lei nº 6.763/75.

1 - Aproveitamento indevido de ICMS lançados no campo 71 da Declaração de Apuração e Informação do ICMS – DAPI:

O Fisco constatou o lançamento de créditos de ICMS nos meses de abril e maio de 2013 no campo 71 da DAPI, períodos imediatamente subsequentes ao processo incorporação da Gerdau Comercial de Aços S/A (IE 186.347836-0709) pela incorporadora Gerdau Aços Longos S/A (IE 001.541369-4598), a título de ICMS normal e ICMS/ST, conforme demonstrado no Anexo 02 (fls. 19).

Em resposta aos questionamentos do Fisco quanto aos créditos lançados na DAPI, o Contribuinte informou que se tratava de créditos provenientes de mercadorias em estoque na data da incorporação, que estavam sujeitas ao regime de substituição tributária no estabelecimento incorporado.

Informou que o estabelecimento incorporado procedia o recolhimento do ICMS/ST pelas entradas e que com o evento da incorporação, ocorrido em 28/03/13, o estabelecimento sucessor passou a receber os produtos em transferência, sendo assim inaplicável a substituição tributária sobre estes, havendo alteração do momento do recolhimento ICMS/ST para a saída.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Entendeu, portanto que, todas as entradas, a partir da incorporação passam a gerar crédito e o recolhimento do ICMS/ST passou a se dar pelas saídas dessas mercadorias. Assim, ajustou o estoque em 28/03/13 para permitir a tributação correta, em conformidade com a Resolução nº 3.728/05.

Diante disso, os créditos referentes ao ICMS próprio e ICMS/ST sobre os estoques de 31/03/13, devidamente identificados por nota fiscal e registrados sem créditos, ensejariam o ressarcimento mediante creditamento na escrita fiscal, nos termos do art. 20 da Resolução nº 3.728/05.

O Fisco, tendo constatado que o estabelecimento incorporado não apresentava saldo credor em sua conta corrente fiscal ao tempo da incorporação, conforme transcrito no Anexo 03 (fls. 21), tampouco adotou os procedimentos previstos nos arts. 22 a 31 do Anexo XV do RICMS/02, para efeitos de ressarcimento de ICMS/ST, em razão de fato gerador não presumido, estornou tais créditos.

A Impugnante alega que a empresa incorporada, nos meses anteriores à incorporação adquiriu de terceiros, mercadorias para revenda, que se encontravam relacionadas na Parte 2 do Anexo XV, do RICMS/02. Portanto, além de arcar com ICMS próprio devido pelos remetentes, também suportava o ICMS/ST destacado pelo vendedor e recolhido por meio de GNRE, nos casos das aquisições interestaduais, conforme comprovam as cópias das notas fiscais e guias de recolhimento acostadas no doc. 08, CD de fls. 260.

Por se tratar de mercadorias sujeitas a ST no momento da aquisição, o estabelecimento incorporado não efetivava o seu creditamento, não destacando qualquer valor de ICMS no momento da saída, o que explica o fato de não haver saldo credor em sua conta corrente fiscal.

Destaca que tais mercadorias foram transferidas para o estabelecimento incorporador no momento da operação societária e já tinham sido tributados pelo ICMS/ST no momento da aquisição.

E que, após a incorporação, a Impugnante passou a receber as mesmas mercadorias, exclusivamente do seu estabelecimento industrial, não estando mais sujeitas à substituição tributária, nos termos do § 1º, inciso III do art. 18 do Anexo XV, do RICMS/02.

Dessa forma, o estoque da Impugnante passou a ficar composto por mercadorias da mesma espécie: i) já tributadas pelo ICMS/ST, recebidas da incorporada e ii) recebidas em transferência, sem incidência do ICMS/ST, tendo em relação às últimas a obrigação de efetivar o destaque e o recolhimento do ICMS/ST, no momento da saída.

Assim, como não havia como segregar no estoque as mercadorias advindas da incorporação daquelas mercadorias recebidas em transferência, a Impugnante procedeu ao ajuste na escrituração fiscal com a escrituração extemporânea no campo "outros créditos" do ICMS próprio e do ICMS/ST, de modo que não houvesse a indevida cumulação do ICMS, podendo a Impugnante dar saídas às mercadorias em estoque com o devido destaque do ICMS e do ICMS/ST.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Refuta ainda a Impugnante a aplicação do art. 22 da Parte 1 do Anexo XV, do RICMS/02, visto que entende não se estar diante de situação que enseje a restituição do ICMS/ST em razão de fato gerador presumido e não realizado.

Assevera que as mercadorias que compunham o estoque do estabelecimento incorporado foram revendidas pela Impugnante após a incorporação.

Entende que tal procedimento estaria de acordo com o princípio da não cumulatividade do ICMS, previsto no art. 55, § 2º da Constituição Federal e no art. 19 da Lei Complementar nº 87/96. E ainda que o creditamento extemporâneo está assegurado pelos arts. 66 e 67, do RICMS/02, sendo que o único requisito formal exigido é a posterior comunicação do fato à repartição fazendária.

A Fiscalização discorda da Impugnante pelas razões a seguir elencadas.

Informa que, consta do Sistema Integrado de Administração da Receita Estadual (SIARE), que a empresa Gerdau Comercial Aços Longos S/A solicitou e teve deferida sua baixa motivada pelo encerramento das atividades, cujas consequências jurídicas distinguem-se daquelas, se porventura ocorrida, da incorporação informada.

Aduz que, embora a Impugnante informe que existia saldo credor decorrente da necessidade de acertamento da conta gráfica, vê-se que, em um dos elementos de comprovação da autuação, a conta corrente fiscal da Gerdau Comercial de Aços S/A, às fls.21, inexistia saldo credor de ICMS.

Destaca que os valores da conta corrente fiscal do mês informado como da incorporação, são extratos daqueles declarados na DAPI, não se constatando, quer seja em relação às operações sujeitas à Substituição Tributária, campo 81, quer às outras operações, campo 92, informações de quaisquer valores, extrapolando da compreensão fiscal a que se refere a Impugnante ao citar este valor como sendo existente para o período.

Ressalta que a Impugnante exerce atividade de “Comércio atacadista de produtos siderúrgicos e metalúrgicos, exceto para construção”, tal qual a suposta incorporada, ambas representando empresas distintas ainda que, pertencentes a um mesmo grupo empresarial.

Aduz que, em se tratando daquelas mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária, a Impugnante poderá recebê-las já gravadas pelo ICMS das operações subsequentes (na condição de contribuinte substituído), tornar-se responsável tributário em razão desta não ser atribuída a terceiros ou em razão da transferência da responsabilidade de terceiros ao contribuinte (contribuinte substituto).

Assevera ainda o Fisco, que não menos relevante é a constatação de que grande parte dos destinatários da Impugnante são empresas de construção civil ou de prestação de serviços na área de construção civil e, portanto, consumidores finais.

Assim, em tais operações não haveria a aplicação do regime da substituição tributária, visto que não há ocorrência de operações subsequentes. Assim, embora legalmente lhe possa ser atribuída condição de responsável tributário no regime de substituição tributária, efetivamente ocorre sua descaracterização em grande parte de

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

suas operações de revenda e a desobrigação de apuração e recolhimento do imposto devido por substituição tributária.

Assevera o Fisco que a complexidade da alteração societária originada na incorporação, em que se opera no sentido da continuidade da empresa e incidência da legislação tributária, como se nada alterado, não admite que a Impugnante sirva-se de procedimento de creditamento de ICMS dissonante, subvertendo e inovando na sua aplicação.

Concorda o Fisco com a Impugnante quanto ao pressuposto da incorporação que é a alteração societária na qual uma empresa absorve integralmente outra, sucedendo-lhe em todos os direitos e obrigações. Afirma que, também, todas as operações ocorridas anteriormente, fatos geradores e seus efeitos reputam-se existentes e definitivos, perfeitos e acabados.

Diante do exposto, verifica-se que o procedimento adotado pelo Contribuinte de creditamento extemporâneo do ICMS próprio e ICMS/ST na DAPI, relativo às operações de aquisições de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária sob a alegação de que a incorporadora passou a dar saída tributada em todas as mercadorias não se sustenta, visto que não encontra amparo na legislação tributária.

A Consulta de Contribuinte n.º 010/2013, invocada pela Impugnante para justificar o procedimento adotado, dispõe que “a sociedade que absorver o patrimônio de outra, caso continue a exercer a atividade no estabelecimento incorporado, poderá manter o saldo credor do ICMS, inclusive o crédito acumulado”. Veja-se:

(\*) CONSULTA DE CONTRIBUINTE N° 010/2013

PTA N° : 16.000470851-90

CONSULENTE : Outotec Tecnologia Brasil Ltda.

ORIGEM : Belo Horizonte – MG

ICMS - INCORPORAÇÃO DE EMPRESA - LIVROS FISCAIS - NOTAS FISCAIS - PROCEDIMENTOS -

Caso a nova empresa continue a exercer a atividade no estabelecimento incorporado, poderá utilizar os livros fiscais existentes, nos termos estabelecidos no art. 170 do RICMS/02, e as notas fiscais impressas em nome da incorporada, desde que autorizado pela Administração Fazendária.

ICMS - INCORPORAÇÃO DE EMPRESA - SALDO CREDOR ACUMULADO - A sociedade que absorve o patrimônio de outra, caso continue a exercer a atividade no estabelecimento incorporado, poderá manter o saldo credor do ICMS, inclusive o crédito acumulado.

(...)

RESPOSTA:

1 - Sim. Conforme preceituam os arts. 1.116 e 1.118 da Lei n° 10.406/02 (Código Civil Brasileiro),

a incorporação de uma determinada sociedade por outra é causa de extinção da sociedade incorporada, sendo esta absorvida em direitos e obrigações pela incorporadora.

Na incorporação, são transferidos para a empresa incorporadora tanto os direitos quanto as obrigações da empresa extinta, inclusive as mercadorias e o crédito em conta gráfica, devendo a Consulente efetuar as comunicações necessárias sobre a incorporação junto à Administração Fazendária da circunscrição do estabelecimento incorporado, conforme previsão do art. 110 do RICMS/02.

(...)

3 - Conforme dito anteriormente, na hipótese de incorporação de empresas, **o saldo credor de qualquer natureza**, vinculado ao estabelecimento incorporado, nele permanece, podendo ser aproveitado pela empresa incorporadora.

Nos termos do disposto no art. 67, § 2º, incisos II e III, do RICMS/02, o valor do crédito não aproveitado à época própria deverá ser escriturado no livro Registro de Apuração do ICMS (RAICMS), no campo "Outros créditos", consignando-se observação esclarecedora da ocorrência. Deverá também ser lançado no campo 68 da Declaração de Apuração e Informação do ICMS (DAPI).

A Consulente deverá, ainda, comunicar o fato à repartição fazendária de sua circunscrição, no prazo de 05 (cinco) dias contado do término do período de apuração do imposto em que o crédito foi apropriado.

(...)

4 - De acordo com o disposto no art. 110 do RICMS/02, no caso de incorporação de empresa, **as partes interessadas deverão, concomitantemente, requerer a correspondente alteração no Cadastro de Contribuintes do ICMS, observado o prazo de 5 (cinco) dias contados da ocorrência do evento**, estabelecido no caput do art. 8º da Portaria SRE nº 055, de 23/06/2008.

Ressalte-se que, conforme demonstrado pelo Fisco, não havia saldo credor na conta gráfica de empresa extinta no momento da incorporação.

Comprova a alteração societária de incorporação da empresa Gerdau Comercial de Aços S/A (IE 186.347836-0709) pela incorporadora Gerdau Aços Longos S/A (IE 001.541369-4598), a cópia da Ata da Assembleia Geral Extraordinária, realizada em 28/03/13, na sede social da Gerdau Aços Longos S/A, Rio de Janeiro, de

aprovação de incorporação de sua sociedade controlada Gerdau Comercial de Aços S/A (fls. 211/241).

A Impugnante alega que “**após a incorporação** passou a receber do seu estabelecimento industrial, **as mesmas mercadorias**, que anteriormente eram vendidas para o estabelecimento incorporado (anterior Gerdau Comercial). Mas estas mercadorias por terem sido adquiridas exclusivamente do seu estabelecimento industrial, não mais estavam sujeitas à substituição tributária, nos termos do § 1º, inciso III do art. 18 do Anexo XV do RICMS/2002”.”

Cabe trazer o teor do disposto no inciso III do art. 18 do Anexo XV do RICMS/02, hipótese de inaplicabilidade da substituição tributária aventada pela Impugnante, em relação às aquisições de estabelecimento industrial fabricante:

Art. 18. A substituição tributária de que trata esta Seção não se aplica:

III - às transferências promovidas entre estabelecimentos do industrial fabricante, exceto quando destinadas a estabelecimento varejista, hipótese em que a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto recairá sobre o estabelecimento que promover a saída da mercadoria com destino a outro contribuinte;

(...)

§ 1º Para os efeitos do disposto no inciso III do caput deste artigo, em se tratando de transferência para estabelecimento distribuidor, atacadista, depósito ou centro de distribuição, estes deverão operar exclusivamente com produtos fabricados por estabelecimento industrial de mesma titularidade.

Deve-se atentar para o disposto no § 1º, que dispõe que o atacadista deverá operar exclusivamente com produtos fabricados por estabelecimento de mesma titularidade.

Destaque-se que a discussão é em relação às mercadorias adquiridas anteriormente à incorporação que compunham o estoque da incorporada.

Entretanto, as mercadorias adquiridas após a incorporação não foram objeto do presente trabalho fiscal, sendo que mercadorias adquiridas anteriormente à incorporação são provenientes tanto de fora como de dentro do estado, signatários ou não de protocolos de ICMS no regime da substituição tributária, inclusive de seus outros estabelecimentos.

Ressalte-se que a incorporação é a alteração societária na qual uma empresa absorve integralmente outra, sucedendo-lhe em todos os direitos e obrigações, conforme estabelece o art. 227 da Lei nº 6.404/76 (Lei das Sociedades Anônimas) e art. 1.116 do Código Civil (Lei nº 10.406/02).

No caso de incorporação, ocorre a transferência da titularidade dos estabelecimentos da incorporada para a incorporadora, sem que ocorra a saída física de mercadorias e bens do ativo imobilizado. Assim não há incidência de ICMS, conforme



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

previsto no art. 3º, inciso VI, da Lei Complementar nº 87/96, reproduzidos na Lei nº 6.763/75 (art. 7º, inciso XX) e no inciso XV do art. 5º do RICMS/02, nestes termos:

Lei Complementar nº 87/96.

Art. 3º. O imposto não incide sobre:

(...)

VI - operações de qualquer natureza de que decorra a transferência de propriedade de estabelecimento industrial, comercial ou de outra espécie;

RICMS/02.

Art. 5º. O imposto não incide:

(...)

XV - a operação, de qualquer natureza, de que decorra a transferência da propriedade de estabelecimento industrial, comercial ou de outra espécie, desde que não importe em saída física de mercadoria;

Tal entendimento encontra-se exposto na Consulta de Contribuintes nº 207/2011. Confira-se:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 207/2011

ICMS – AQUISIÇÃO DE ESTABELECIMENTO SEM SAÍDA FÍSICA DE MERCADORIAS E BENS DO ATIVO PERMANENTE – NÃO INCIDÊNCIA -Conforme previsto no art. 3º, inciso VI, da Lei Complementar nº 87/96, não há incidência de ICMS na transferência de propriedade de estabelecimento, qualquer que seja a natureza da operação pela qual é concretizada.

EXPOSIÇÃO:

A Consulente informa que é sociedade anônima aberta, **sucessora por incorporação** da TELEMIG CELULAR S/A e tem por objeto social a prestação de serviço de telefonia móvel pessoal (SMP) no Estado de Minas Gerais.

(...)

Informa que, após finalizada a transferência, será providenciada a baixa da inscrição no Cadastro de Contribuintes deste Estado, bem como no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica – CNPJ, relativamente aos estabelecimentos filiais transferidas.

(...)

CONSULTA:

1 – Há incidência de ICMS sobre a operação de transferência de titularidade dos estabelecimentos

filiais para a empresa subsidiária estabelecida em Minas Gerais (VIVO S/A)?

2 – Após a transferência do estabelecimento filial, os créditos de ICMS acumulados e também os constantes do livro Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente – CIAP poderão ser utilizados pela empresa subsidiária (VIVO S/A)?

(...)

RESPOSTA:

1 – Não. Conforme previsto no art. 3º, inciso VI, da Lei Complementar nº 87/96, não há incidência de ICMS na transferência de propriedade de estabelecimento, qualquer que seja a natureza da operação pela qual é concretizada.

Tal regra foi refletida no art. 7º, inciso XX, da Lei nº 6.763/75, e no inciso XV do art. 5º do RICMS/02, nestes termos:

Lei Complementar nº 87/96.

Art. 3º. O imposto não incide sobre:

(...)

VI - operações de qualquer natureza de que decorra a transferência de propriedade de estabelecimento industrial, comercial ou de outra espécie;

RICMS/02.

Art. 5º. O imposto não incide:

(...)

XV - a operação, de qualquer natureza, de que decorra a transferência da propriedade de estabelecimento industrial, comercial ou de outra espécie, desde que não importe em saída física de mercadoria;

(...)

Ressalte-se que, por se tratar de alienação de estabelecimento, a empresa alienante e a empresa adquirente devem providenciar, junto ao órgão competente de registro comercial, as alterações exigidas pela legislação empresarial.

Saliente-se, outrossim, que para efetivação da baixa da inscrição estadual, promovida pela empresa alienante, deverá haver a quitação de quaisquer créditos tributários de sua responsabilidade devidos até a data do ato.

2 – Sim. Na presente hipótese há a aquisição de estabelecimento sem saída física de mercadorias e

bens do ativo imobilizado. Nestas circunstâncias, a não incidência mencionada na resposta ao item anterior tem o condão apenas de impedir a incidência do imposto no meio da cadeia de circulação de mercadorias, uma vez que todo o estabelecimento é adquirido, com todos seus componentes, inclusive as mercadorias e o crédito em conta gráfica.

(...)

Neste propósito, o art. 170 do RICMS/02 prevê, paralelamente aos casos de fusão, cisão, incorporação e transformação, também a hipótese de “aquisição de estabelecimento”, devendo a empresa adquirente transferir para o seu nome, por intermédio da repartição fazendária a que ficar circunscrita, dentro de 30 (trinta) dias, contados da ocorrência, os livros fiscais em uso pelo estabelecimento adquirido, continuando a escriturá-los, observado o § 2º deste artigo, e assumindo a responsabilidade pela sua guarda, conservação e exibição ao Fisco.

Assim, o crédito permanece presente na conta gráfica, podendo ainda se dar a continuidade do aproveitamento do crédito de ICMS constante no livro CIAP.

(...)

DOT/DOLT/SUTRI/SEF, 07 de outubro de 2011.

Em razão da não incidência do ICMS, decorrente da incorporação, em relação às mercadorias que porventura encontram-se em estoque gravadas com a substituição tributária (transferência de propriedade dos estoques da incorporada, sem movimentação física das mercadorias), cabe à incorporadora restituir-se do imposto, nos termos do art. 23, inciso II do Anexo XV do RICMS/02:

Art. 23. O estabelecimento que receber mercadoria sujeita a substituição tributária poderá ser restituído do valor do imposto pago, quando com a mercadoria ocorrer:

(...)

II - saída amparada por isenção ou não-incidência;

Tampouco, os créditos referentes ao ICMS próprio e ICMS/ST sobre os estoques de 31/03/13, ensejam o ressarcimento mediante creditamento na escrita fiscal, nos termos do art. 20 da Resolução nº 3.728/05, conforme alega a Impugnante. Confira-se:

Art. 20. O imposto será restituído:

I - mediante creditamento na escrita fiscal do contribuinte, na hipótese de exclusão de mercadoria do regime de substituição tributária;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II - na forma prevista no Anexo XV do RICMS, na hipótese de redução de carga tributária após a retenção, apuração ou pagamento do imposto devido a título de substituição tributária. (Grifou-se).

No caso dos autos, não se trata de exclusão de mercadoria do regime de substituição tributária, tampouco de redução de carga tributária.

Assim sendo, também não prospera a alegação da Impugnante de que se trata de mera formalidade, uma vez que o Contribuinte apenas deixou de comunicar ao Fisco, no prazo estabelecido, o aproveitamento de crédito extemporâneo, conforme prevê o art. 67, § 2º, inciso III do RICMS/02.

O crédito extemporâneo de que trata o citado dispositivo legal tem origem em documento fiscal, que não tenha sido aproveitado na época própria, o que não é o caso dos autos. Também não é o caso estampado na Consulta de Contribuintes nº 10/2013, pois não se trata de saldo credor escriturado nos livros fiscais da empresa incorporada.

Como se vê os créditos escriturados pelo Contribuinte sob o argumento de “acertamento” da conta gráfica não encontra respaldo na legislação tributária.

Portanto, correto o estorno promovido pelo Fisco.

### 2 – Redução indevida de base de cálculo nas operações interestaduais:

Foi constatado que o Contribuinte se utilizou, indevidamente da redução de base de cálculo do ICMS prevista no item 9 da Parte 1, c/c a Parte 2 do Anexo IV, do RICMS/02.

Prevê o item 9 da Parte 1 do Anexo IV a redução da base de cálculo nas saídas interestaduais das mercadorias relacionadas na Parte 2 do mesmo Anexo do RICMS/02. Veja-se:

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:

DAS HIPÓTESES DE REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO

(a que se refere o artigo 43 deste Regulamento)

9	Saída, <b>em operação interna</b> , de ferros e aços não planos constantes da Parte 2 deste Anexo.	33,33	0,12			31/12/2017
---	--	-------	------	--	--	------------

A relação das notas fiscais em que a Autuada destacou a base de cálculo e o imposto indevidamente reduzidos encontra-se às fls. 28 dos autos, consignando as operações com CFOP 6.108 (venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, destinada a não contribuinte).

A Impugnante alega que o que de fato houve foi a equivocada menção ao Convênio ICMS nº 33/96, que prevê a redução de base de cálculo equivalente a 12%

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(doze por cento), nas notas fiscais em operações interestaduais para não contribuintes do imposto, não tendo resultado em recolhimento a menor do imposto.

Aduz que alíquota prevista para operações interestaduais destinadas a não contribuintes do imposto, promovidas por estabelecimento industrial, especificamente para aquelas previstas na Parte 6 do Anexo XII do RICMS/02 é a fixada no art. 42, inciso II, alíneas “a” e a.1” do mesmo diploma.

Destaca que as NCMs constantes das notas fiscais autuadas estão listadas na Parte 6 do Anexo XII do RICMS/02.

No entanto, tal argumento não tem respaldo na legislação.

De fato o art. 42, inciso II, alíneas “a” e a.1”, do RICMS/02 prevê a utilização da alíquota interna nas operações interestaduais, quando o destinatário for não contribuinte do imposto. Veja-se:

Art. 42. As alíquotas do imposto são:

(...)

II - nas operações e prestações interestaduais:

a) as alíquotas previstas no inciso anterior:

a.1) quando o destinatário não for contribuinte do imposto;

No caso das mercadorias autuadas, nas operações internas a alíquota é de 12% (doze por cento), em operações promovidas por estabelecimento industrial:

Art. 42 - (...)

I - nas operações e prestações internas:

(...)

b) 12 % (doze por cento), na prestação de serviço de transporte aéreo e nas operações com as seguintes mercadorias:

(...)

b.12) ferros, aços e materiais de construção relacionados na Parte 6 do Anexo XII, em operações promovidas por estabelecimento industrial;

Afirma o Fisco que apesar do estabelecimento autuado executar atividades de industrialização, de natureza secundária, este fato não se presta a autorizar o contribuinte usufruir do citado dispositivo legal.

O Fisco se fundamenta nas respostas às Consultas de Contribuinte, parcialmente reproduzidas abaixo, em que a SEF/MG, reiteradamente, esclarece e orienta quanto a aplicação da legislação tributária da condição essencial para gozar daquele benefício fiscal pelo estabelecimento industrial:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 030/2002

(...)

“Em preliminar, cumpre esclarecer que a classificação e codificação dos estabelecimentos, efetuada pela

Repartição Fazendária com base no Código da Atividade Econômica (CAE) constante no Anexo XXII do RICMS/96, tem como parâmetro, precisamente, a natureza da atividade econômica desenvolvida em cada um dos mesmos. Nesse sentido, conforme determina o artigo 101 do citado Regulamento, ainda que se pratiquem atividades diversas, será tomada como base a principal delas, assim entendida aquela que seja a mais representativa do contribuinte. Por esse motivo, um estabelecimento será enquadrado como "industrial", para os efeitos da legislação do ICMS, caso pratique, preponderantemente, operações que correspondam ao conceito de industrialização a que se refere o inciso II, artigo 222 do RICMS/96. ”

(Destacou-se)

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 104/2013

Ementa:

ICMS – ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL – CARACTERIZAÇÃO – A condição de estabelecimento industrial é caracterizada quando o Contribuinte pratica operações definidas como industrialização, no próprio estabelecimento, enquanto atividade econômica principal, conforme inciso II, art. 222 e art. 101, ambos do RICMS/02.

CONSULTA:

(...)O entendimento apresentado está correto, sendo considerado estabelecimento industrial, segundo a legislação mineira, aquele que atenda ao disposto na subalínea “b.12”, inciso I, art.42, c/c inciso II, art. 222, ambos do RICMS/02?

RESPOSTA:

(...)

Prevê a subalínea “b.12”, inciso I, art.42 do RICMS/02 a aplicação da alíquota de 12% sobre as operações internas com ferros, aços e materiais de construção relacionados na Parte 6 do Anexo XII, desde que promovidas por estabelecimento industrial.

A condição de estabelecimento industrial é caracterizada quando o Contribuinte pratica operações definidas como industrialização, no próprio estabelecimento, enquanto atividade econômica principal. Neste sentido vide Consultas de Contribuinte nº 261/2012 e 030/2002.

(...)

Nos termos do art. 101 do Regulamento do Imposto, ainda que se pratiquem atividades diversas

(comerciais, industriais e prestação de serviço), será tomada como base a principal delas, assim entendida aquela que seja a mais representativa do contribuinte, segundo o Roteiro da Codificação estabelecido pela Comissão Nacional de Classificação (CONCLA), criada pelo Decreto Federal nº 1.264/94.

(...)

DOT/DOLT/SUTRI/SEF, 27 de maio de 2013.

(Destacou-se)

Diante do exposto, conclui-se que o estabelecimento autuado não poderá ser enquadrado como estabelecimento industrial, para os efeitos da legislação do ICMS, visto que não caso pratica operações definidas como industrialização, no próprio estabelecimento, enquanto atividade econômica principal.

A própria Impugnante traz às fls. 199 os códigos de atividades econômica principal (comércio atacadista de produtos siderúrgicos e metalúrgicos, exceto para construção, CNAE-F 46.85-1-00) e secundários (46.79-6-04 e 25.99-3-09).

Trata o art. 101 do RICMS/02 sobre a classificação da atividade econômica do contribuinte, *in verbis*:

Art. 101. A principal atividade econômica de cada estabelecimento do contribuinte será classificada e codificada de acordo com a Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE), constante do Anexo XIV.

De acordo com as consultas supratranscritas e com o art. 101 do RICMS/02 ainda que o contribuinte pratique atividades diversas (comerciais, industriais e prestação de serviço), será tomada como base a principal delas, assim entendida aquela que seja a mais representativa do contribuinte, segundo o Roteiro da Codificação estabelecido pela Comissão Nacional de Classificação (CONCLA) e de acordo com o CNAE constante do Anexo XIV do RICMS/02.

Portanto, como a atividade principal do Contribuinte é o comércio atacadista, não poderá este adotar a alíquota prevista na alínea b.12 do inciso I do art. 42, para as operações interestaduais destinadas a não contribuintes do imposto, aplicável aos estabelecimentos industriais.

Corretas as exigências fiscais.

### 3 - Falta de recolhimento do ICMS/ST:

Trata este item da falta de recolhimento do ICMS/ST devido nas saídas internas de mercadorias constantes do item 18 da Parte do anexo XV, do RICMS/02.

Registre-se que a Impugnante reconheceu parte das operações relacionadas no Anexo 05 (fls. 25/27), subsidiado pelo Anexo 6 - Relação de destinatários e respectivas atividades econômicas e Anexo 7 - Relação das Mercadorias, Margens de Valor Agregado (MVA) e período de vigência do ICMS/ST.

Para tanto, juntou no Doc. 04, às fls. 209, o Documento de Arrecadação Estadual – DAE em que discrimina o ICMS Outros - Notificação (informado em código de receita como se fosse ICMS de operação própria), multas de revalidação e isolada (descritas como multa de mora) e os juros de mora e, também, o comprovante bancário da operação de recolhimento às fls. 269.

No entanto, não o fez para todas as operações, alegando que não procede o lançamento fiscal para parte das notas fiscais do Anexo 6, visto que o art. 12 do Anexo XV, do RICMS/02, prevê que o estabelecimento industrial situado em Minas Gerais é o responsável, na condição de sujeito passivo por substituição, pela retenção e recolhimento do ICMS devido nas operações subsequentes nas remessas daquelas mercadorias para contribuintes mineiros. E, que o art. 18 do mesmo Anexo XV estabelece exceções à aplicação da substituição tributária, dentre elas, as operações em que o estabelecimento industrial destine mercadorias a outro estabelecimento, também industrial, para emprego em processo de industrialização.

Relaciona no doc. 13, constante do CDR de fls. 260, as operações nas quais a Impugnante, estabelecimento industrial, remete mercadorias a outro estabelecimento industrial localizado neste estado de Minas Gerais, razão pela qual não se aplicaria a substituição tributária nos termos do art. 12 c/c o art. 18 todos do Anexo XV do RICMS/02.

Entretanto, a real situação não se adequa aos anseios postos pela Defesa, como bem exposto na manifestação fiscal, às fls.285:

A Fiscalização considera que, apesar da Impugnante sustentar que os materiais destinam-se à industrialização, não é cabível àquelas vendas a inaplicabilidade do art. 18, inciso IV, Anexo XV.

As principais atividades daquelas empresas são o “Comércio varejista de materiais de construção em geral”, CNAE 47.44-0-99 e o “Comércio varejista de ferragens e ferramentas”, CNAE 47.44-0-01, exceção apenas em relação a W & W – Agregados para construção civil Ltda., CNPJ 19.963.265/0001-13, que tem como atividade principal o “Britamento de pedras, exceto associado à extração”, CNAE 23.91-501.

Dizer que as empresas desenvolvem atividades industriais, de natureza secundária, descritas no “Anexo 06 – Remanescente após reconhecimento parcial do crédito tributário”, não é suficiente para caracterizá-las como estabelecimentos industriais para fins da legislação tributária, diante dos preceitos contidos nas respostas às Consultas de Contribuintes n.º 030/2002 e 104/2013, já explicitados anteriormente.

Conforme as descrições lá contidas, de fato, algumas empresas sequer têm como atividade secundária a dita atividade industrial mas, sim, de comércio ou atividade relacionada com a construção civil, como o



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

da Queiróz Bombas de Irrigações e Peças Ltda., CNP 03.961.052/0001-12; Alex Machado Nunes & Cia Construções Ltda., CNP 11.286.215/0001-37 e W & W - Agregados para construção civil Ltda., CNPJ 19.963.265/0001-13.

Portanto, corretas as exigências remanescente de ICMS/ST, da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, § 2º e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXXVII, todos da Lei nº 6.763/75.

### Das multas aplicadas

Foram aplicadas as seguintes multas isoladas em razão das irregularidades apuradas, todas majoradas pela reincidência, nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º.

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:

(...)

VII - por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação:

(...)

c) valor da base de cálculo menor do que a prevista na legislação, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária, nas hipóteses não abrangidas pelas alíneas "a" e "b" deste inciso - 20% (vinte por cento) do valor da diferença apurada; (grifou-se).

(...)

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;

(...)

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;

A Impugnante alega que não se pode cumular a multa de revalidação com a Multa Isolada, prevista no art. 55, inciso XXVI, da Lei nº 6.763/75, tendo em vista que foram aplicadas em razão da mesma infração, qual seja o recolhimento a menor do imposto, em razão da glosa de créditos, sendo a base de cálculo de cálculo utilizada para a aplicação das penalidades a mesma, posto que o suposto valor recolhido a menor corresponde exatamente ao valor dos créditos glosados, o que caracterizaria *o bis in idem*.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Alega que tal cumulação de multas é abusiva e desproporcional, não sendo possível a sua aplicação por violação à própria natureza da multa isolada.

Cita julgados proferidos pelo Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo, acerca da aplicação da teoria da absorção, para alegar que deve ser cancelada a parcela do crédito referente à aplicação da multa isolada.

Entretanto tal argumento não se sustenta.

Com efeito, a multa de prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 (Multa de Revalidação) refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão da falta de recolhimento de ICMS pela Autuada. Já a multa capitulada no art. 55, inciso XXVI da citada lei (Multa Isolada) foi exigida pelo descumprimento de obrigação acessória.

Vê-se, portanto, que se trata de infrações distintas, uma relativa à obrigação principal e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada já obteve autorização do Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível nº 1.0672.98.011610-3/001, emendada da seguinte forma:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO – MULTA DE REVALIDAÇÃO – EXPRESSA PREVISÃO – LEI ESTADUAL Nº 6.763/75 – MEIO DE COERÇÃO – REPRESSÃO À SONEGAÇÃO – CONSTITUCIONALIDADE. A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM A FINALIDADE DE GARANTIR A INTEGRALIDADE DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA CONTRA A PRÁTICA DE ATOS ILÍCITOS E INADIMPLEMENTO E NÃO SE CONFUNDE COM A MULTA MORATÓRIA NEM COM A COMPENSATÓRIA OU MESMO COM A MULTA ISOLADA. A LEI, AO PREVER COMO BASE DE CÁLCULO DA MULTA DE REVALIDAÇÃO O VALOR DO TRIBUTO DEVIDO, PERMITE A SUA ATUALIZAÇÃO, PARA NÃO HAVER DEPRECIAÇÃO DO VALOR REAL DA MESMA.

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0672.98.011610-3/001 – COMARCA DE SETE LAGOAS – APELANTE(S): FAZENDA PUBLICA ESTADO MINAS GERAIS – APELADO(A)(S): CAA MARIANO LTDA. – RELATORA: EXM<sup>a</sup>. SR<sup>a</sup>. DES<sup>a</sup>. VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE.

A Impugnante ainda discorda da majoração das multas aplicadas.

Aduz que a única semelhança entre os PTAs utilizados pelo Fisco para caracterizar a dupla reincidência no tocante ao art. 55, inciso XXVI (PTAs nº 01.000171008-51 e 01.000171868-28) seria o creditamento indevido de ICMS, em sentido amplo, não sendo suficiente para caracterização da reincidência.

Aduz que o PTA nº 01.000171008-51 tem como infração o aproveitamento indevido de imposto sobre aquisições de mercadorias de empresas do Simples Nacional e saídas com diferimento e o PTA nº 01.000171868-28 trata da glosa de créditos considerados pelo Fisco como material de uso e consumo e/ou alheio à atividade da empresa, portanto, situações completamente distintas da hipótese prevista nos presentes autos.

Quanto à aplicação das multas contidas no art. 55, inciso VII, alínea “c”, alega que a única semelhança entre o presente Auto de Infração e os PTAs informados como base para aplicação da reincidência (PTA nº 01.000172137-10, 04.002233380-71 e 01.000185869-43) seria o suposto recolhimento a menor do imposto em razão da utilização de base de cálculo menor do que a prevista na legislação, que não seria suficiente para caracterizar a reincidência.

Portanto, em observância ao princípio da tipicidade, entende que não haveria exata subsunção da norma à questão fática e jurídica, não sendo possível equipará-las, para fins de configuração de reincidência.

No entanto, não lhe assiste razão.

Assim dispõe o art. 53, §§ 6º e 7º da Lei nº 6.763/75:

Art. 53. (...)

§ 6º - Caracteriza reincidência a prática de nova infração cujas penalidades sejam idênticas 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. (Grifou-se).

A reincidência decorre da prática de nova infração cujas penalidades sejam idênticas àquela da infração anterior, pela mesma pessoa, considerando-se em conjunto todos os seus estabelecimentos, nos termos do dispositivo legal supracitado.

Observe-se que o legislador mineiro, para fins meramente fiscais, adotou como critério de reincidência o da penalidade aplicável ao caso concreto e não o tipo de infração cometida, como defendido pela Impugnante, ou seja, ainda que tenham naturezas diferentes, se as infrações estiverem sujeitas à mesma penalidade, estará caracterizada a reincidência, observadas as demais condições estabelecidas no § 6º acima transcrito.

Portanto, correta a majoração das penalidades isoladas em virtude da reincidência caracterizada, conforme se depreende dos documentos de fls. 64/73 dos autos.

Não há que se falar em violação ao princípio do não confisco em se tratando de multa que está prevista na legislação estadual, efetivada nos exatos termos determinados pela Lei nº 6.763/75 e o Auto de Infração lavrado em estrito

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

cumprimento das normas tributárias mineiras, às quais se encontra o Conselho de Contribuintes adstrito em seu julgamento, nos termos do art. 110, inciso I do RPTA, uma vez que não compete a este órgão julgador “a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda”.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Alessandro Mendes Cardoso e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Joana Faria Salomé. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Luciana Mundim de Mattos Paixão (Revisora), Luiz Geraldo de Oliveira e Maria Gabriela Tomich Barbosa.

**Sala das Sessões, 05 de outubro de 2016.**

**Eduardo de Souza Assis  
Presidente / Relator**

D