

Acórdão: 23.061/18/1ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000972842-87  
Impugnação: 40.010145820-82  
Impugnante: Indústria de Papéis Sudeste Ltda  
IE: 367012892.00-34  
Proc. S. Passivo: Francisco Prudente de Souza/Outro(s)  
Origem: DF/Juiz de Fora

**EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - OPERAÇÃO SUBSEQUENTE NÃO TRIBUTADA.** Constatação de recolhimento a menor do ICMS, em razão da falta de estorno de créditos do imposto, relativos a aquisições de mercadorias, cujas saídas posteriores ocorreram com o benefício da isenção do imposto ou se referiram a transferências interestaduais entre estabelecimentos de mesma titularidade, sem a tributação do ICMS, em função de decisão judicial favorável à Autuada, no sentido da não tributação dessas transferências. Infração caracterizada, nos termos do art. 71, inciso I, do RICMS/02. Corretas as exigências relativas ao ICMS apurado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas, respectivamente, no art. 56, inciso II e art. 55, inciso XIII, alínea “b” c/c § 2º, inciso II, todos da Lei nº 6.763/75.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Versa a presente autuação sobre a acusação fiscal de recolhimento a menor do ICMS, no período de julho de 2017 a fevereiro de 2018, em razão da falta de estorno proporcional de créditos relativos a aquisições de mercadorias cujas saídas subsequentes ocorreram sem incidência do imposto, haja vista a existência de decisão judicial favorável à Autuada no sentido da não incidência do ICMS nas transferências interestaduais destinados a estabelecimentos de mesma titularidade, bem como em face de operações subsequentes beneficiadas com isenção do imposto.

As exigências fiscais referem-se ao ICMS apurado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas, respectivamente, no art. 56, inciso II e art. 55, inciso XIII, alínea “b”, todos da Lei nº 6.763/75, esta última já adequada ao percentual previsto no § 2º, inciso II, do art. 55 do mesmo diploma legal.

Instruem o presente Auto de Infração, dentre outros, os seguintes documentos:

- Relatório Fiscal/Contábil (fls. 06/12);
- Auto de Início de Ação Fiscal – AIAF (fl. 14);

- Planilha de cálculo da proporcionalidade do estorno de créditos, relativamente ao período de janeiro a junho de 2017, encaminhada pela Autuada (fls. 19/22);

- Declarações de Apuração e Informação do ICMS – DAPIs – relativas ao período autuado (fls. 24/71);

- Cópia reprográfica do Mandado de Segurança nº 01.0145.09.558634-6/003 (fls. 73/81).

### **Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, por meio de procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 84/99, argumentando, em síntese, o que se segue.

De início, a Impugnante aborda os conceitos teóricos de fato gerador, obrigação tributária principal, imunidade e isenção, passando em seguida a relacioná-los à legislação tributária do estado de Minas Gerais.

Na sequência, transcreve trechos da decisão proferida no âmbito do Mandado de Segurança nº 01.0145.09.558634-6/003, para concluir que tal decisão entendeu pela inexistência de circulação de mercadoria nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular.

Isto posto, propugna no sentido da inaplicabilidade da disposição contida no art. 71, inciso I, do Regulamento do ICMS (que determina o estorno do ICMS nas hipóteses de operações subsequentes não tributadas ou isentas), uma vez que, a seu ver, tal dispositivo regulamentar pressupõe a existência de “operação subsequente”, conceito este que não restaria caracterizado no presente caso, tendo em vista que a decisão judicial anteriormente referida concluiu pela inexistência de “operação de circulação de mercadoria” relativamente às transferências interestaduais destinadas a estabelecimentos de mesma titularidade.

Demais disso, reputa também configurada ofensa ao princípio constitucional da não cumulatividade, visto que a exigência do estorno de créditos, tal como implementado pela Fiscalização, importaria, no seu entender, em cobrança do imposto “*em cascata*”.

Para ilustrar sua argumentação, a Impugnante colaciona exemplos numéricos em sua peça de defesa.

Ao final, após solicitar a produção de prova pericial, cujos quesitos apresenta às fls. 98/99 dos autos, a Impugnante requer o cancelamento do feito fiscal.

### **Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização comparece aos autos e, em manifestação de fls. 119/130, refuta as alegações da Defesa.

De início, discorre acerca das providências tomadas para fins de formalização da ação fiscal, destacando que foi utilizada, no presente PTA, a mesma metodologia adotada pela própria Impugnante para efeito de cálculo do valor a ser estornado.

Em outras palavras, considerando que o referido estorno de créditos vinha sendo voluntariamente realizado pela Impugnante até o mês de junho de 2017, a Fiscalização empregou, para o período autuado (julho de 2017 a fevereiro do 2018), exatamente a mesma metodologia de apuração dos valores a serem estornados.

Isto posto, destaca que não se discute, *in casu*, a incidência do ICMS nas transferências interestaduais, como tenta fazer crer a Impugnante, mas tão somente o estorno dos créditos em face da não incidência determinada pela mencionada decisão judicial, posto que o Mandado de Segurança em questão não assegurou à Autuada a possibilidade de manutenção do crédito aproveitados quando da entrada das mercadorias.

Na sequência, a Fiscalização contrapõe-se também aos argumentos referentes à suposta violação ao princípio da não cumulatividade do ICMS, destaca que a Impugnante já fora autuada pelo mesmo motivo no âmbito dos PTAs de n°s 01.000254871-65 (que resultou no Acórdão n° 20.783/15/2ª) e n° 01.000357314-33 (que não foi impugnado pela empresa e encontra-se, atualmente, inscrito em dívida ativa) e, ao final, pede a manutenção do lançamento.

#### **Do Parecer da Assessoria**

A Assessoria do CC/MG, em parecer fundamentado e conclusivo de fls. 146/154, opina, em preliminar, pelo indeferimento da prova pericial requerida e, no mérito, pela procedência do lançamento.

---

#### ***FUNDAMENTOS DO PARECER***

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

#### **Da Preliminar**

##### **Do Requerimento de Prova Pericial:**

Por entender que se trata de matéria técnica, a Impugnante requer a realização de prova pericial, com o intuito de demonstrar a regularidade dos créditos por ela apropriados, apresentando, para tanto, os quesitos arrolados às fls. 98/99.

No entanto, a perícia requerida afigura-se desnecessária, pois, ao contrário da afirmação da Impugnante, a matéria versada nos autos é eminentemente de direito, restringindo-se à análise da legitimidade de créditos de ICMS relativos a entradas de mercadorias, cujas saídas subsequentes sejam isentas ou não tributadas.

Assim sendo e considerando-se que as informações contidas nos autos são suficientes para o deslinde da matéria, o que ficará evidenciado na análise de mérito, indefere-se a prova requerida, com fulcro no art. 142, § 1º, inciso II, alínea “a” do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), estabelecido pelo Decreto n° 44.747/08, *in verbis*:

Art. 142. A prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação, e será realizada quando

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

deferido o pedido do requerente pela Câmara ou quando esta a determinar, observado o seguinte:

(...)

§ 1º. Relativamente ao pedido de perícia do requerente:

(...)

II - será indeferido quando o procedimento for:

a) desnecessário para a elucidação da questão ou suprido por outras provas produzidas.

### **Do Mérito**

Conforme relatado, versa a presente autuação sobre a acusação fiscal de recolhimento a menor do ICMS, no período de julho de 2017 a fevereiro de 2018, em razão da falta de estorno proporcional de créditos relativos a aquisições de mercadorias cujas saídas subsequentes ocorreram sem incidência do imposto, haja vista a existência de decisão judicial favorável à Autuada no sentido da não incidência do ICMS nas transferências interestaduais destinados a estabelecimentos de mesma titularidade, bem como em face de operações subsequentes beneficiadas com isenção do imposto.

As exigências fiscais referem-se ao ICMS apurado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas, respectivamente, no art. 56, inciso II e art. 55, inciso XIII, alínea “b”, todos da Lei nº 6.763/75, esta última já adequada ao percentual previsto no § 2º, inciso II, do art. 55 do mesmo diploma legal (10% do montante das operações).

Esclareça-se que nos meses de julho, outubro e dezembro de 2017, ocorreram, também, algumas saídas isentas, sem que tivesse havido o correspondente estorno proporcional dos créditos pelas entradas, em relação às quais a Impugnante não apresentou qualquer contestação ao feito fiscal.

O estorno dos créditos promovido pelo Fisco foi efetuado de forma proporcional, de acordo com os percentuais indicados à fl. 09, obtidos mediante a divisão do valor das saídas não tributadas sobre as saídas totais, devendo-se destacar que, no mês de dezembro de 2017, foram excluídos do montante das saídas totais os lançamentos a título de simples faturamento (venda para entrega futura).

A Constituição Federal de 1988 (CF/88), através de seu art. 146, inciso III, alínea “a”, determina que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, definindo os fatos geradores, as bases de cálculo e os contribuintes dos impostos nela previstos. Examine-se:

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;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Atendendo a esse comando constitucional, a Lei Complementar Federal nº 87, de 13 de setembro de 1996 (LC nº 87/96), por meio de seu art. 12, inciso I, estabeleceu a ocorrência do fato gerador do ICMS no momento da saída de mercadorias de estabelecimento de contribuintes do imposto, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular.

### Lei Complementar Federal nº 87/96

Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular.

Seguindo essa regra, o legislador mineiro incluiu, tanto na Lei Estadual nº 6.763/75 (art. 6º, inciso VI), quanto no Regulamento do ICMS (art. 2º, inciso VI, do Decreto nº 43.080/02 – RICMS/02), dispositivos legais com a mesma previsão, *in verbis*:

### Lei Estadual nº 6.763/75

Art. 6º Ocorre o fato gerador do imposto:

(...)

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

### RICMS/02

Art. 2º Ocorre o fato gerador do imposto:

(...)

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

É fato incontroverso, portanto, do ponto de vista de toda a legislação que rege a matéria, que as transferências de mercadorias entre estabelecimentos de mesma titularidade estão sujeitas à incidência do ICMS, ocorrendo o fato gerador do imposto no momento da saída das mercadorias de um para outro estabelecimento do mesmo titular.

Por outro lado, de acordo com o princípio constitucional da não cumulatividade do ICMS (art. 155, § 2º, inciso I da CF/88), o contribuinte do imposto tem direito a compensar o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.

No entanto, a própria CF/88 estabelece que a isenção ou não incidência, salvo determinação em contrário da legislação, “não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes” e “acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores” (art. 155, § 2º, inciso II, alíneas “a” e “b” da CF/88). Confira-se:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

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

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

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

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

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

Em plena sintonia com a Constituição, a Lei Complementar nº 87/96 e o RICMS/02 estabeleceram a vedação ao crédito do ICMS (vale dizer, a necessidade de seu estorno) sempre que a saída subsequente da mesma mercadoria ou de outra dela resultante não for tributada, nos seguintes termos:

Lei Complementar nº 87/96

Art. 20.

(...)

§ 3º É vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita:

I - para integração ou consumo em processo de industrialização ou produção rural, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto se tratar-se de saída para o exterior;

II - para comercialização ou prestação de serviço, quando a saída ou a prestação subsequente não forem tributadas ou estiverem isentas do imposto, exceto as destinadas ao exterior.

RICMS/02

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

(...)

II - a operação subsequente com a mesma mercadoria ou com outra dela resultante deva ocorrer com isenção ou não-incidência, ressalvado o disposto no inciso III do *caput* e no § 1º, ambos do artigo 5º deste Regulamento.

É exatamente esse o caso dos autos, pois a Fiscalização está a estornar créditos de ICMS apropriados pela Impugnante, relativos a mercadorias cujas saídas ocorreram com o benefício da isenção do imposto ou que foram transferidas (em operações interestaduais) para outro estabelecimento de sua titularidade sem a tributação pelo ICMS, tendo em vista decisão judicial que afastou a incidência do imposto nas referidas transferências (fls. 73/81).

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

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

Lei Complementar n.º 87/96

Art. 21. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:

I - for objeto de saída ou prestação de serviço não tributada ou isenta, sendo esta circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço.

RICMS/02

Art. 71. O contribuinte deverá efetuar o estorno do imposto creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria ou o bem entrados no estabelecimento:

I - vierem a ser objeto de operação subsequente não tributada ou isenta, observado o disposto no § 3º deste artigo e no artigo 74 deste Regulamento.

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

O Acórdão do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais (TJ/MG) apenas determinou que o Fisco se abstivesse de exigir o ICMS nas transferências de mercadorias entre os estabelecimentos da Impugnante, declarando a ilegalidade da exigência do imposto nas transferências de mercadorias para outro estabelecimento da Impetrante, ainda que para outras unidades da Federação (fl. 73), *in verbis*:

LOGO, A TRANSFERÊNCIA DAS MERCADORIAS OU MATÉRIAS-PRIMAS DO ESTABELECIMENTO MINEIRO PARA O ESTABELECIMENTO CARIOCA NÃO CONFIGURA FATO JURÍGENO-TRIBUTÁRIO DO ICMS, DEVENDO A AUTORIDADE COATORA SE ABSTER DE EXIGIR O TRIBUTO NESSES CASOS, CONFORME O FEZ A R. SENTENÇA.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Portanto, não há que se falar que a decisão judicial ampara o procedimento da Impugnante, pois o feito fiscal em momento algum exige ICMS sobre as saídas das mercadorias transferidas para outro estabelecimento de mesma titularidade da Impugnante, eis que, como já afirmado, o lançamento restringe-se a glosar os créditos apropriados por ocasião da entrada das mercadorias.

À luz do inciso II do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, os créditos relativos a operações subsequentes não tributadas, entendendo-se neste verbete qualquer operação fora do campo de incidência do imposto estadual, devem ser estornados, anulados, não havendo que se cogitar, por isso, da alegada violação ao princípio da não cumulatividade.

O art. 71 da Parte Geral do RICMS/02, estabelece, portanto, apenas a forma mediante a qual o princípio da não cumulatividade será atendido nos casos de contribuintes que tenham operações sujeitas e não sujeitas ao imposto, garantindo que estas não se confundam para efeitos de crédito.

Assim sendo, tem-se que a tese da Defendente de que as transferências de mercadorias entre seus estabelecimentos não constituem operações de circulação de mercadorias, ao contrário de sua pretensão, corrobora o feito fiscal.

O entendimento acima exposto é corroborado pelo Acórdão nº 20.783/15/2ª, que analisou a mesma matéria, envolvendo o mesmo Sujeito Passivo, e aprovou o respectivo lançamento, nos termos de sua ementa abaixo reproduzida:

ACÓRDÃO Nº 20.783/15/2ª

PTA/AI: 01.000254871-65

IMPUGNANTE: INDÚSTRIA DE PAPEIS SUDESTE LTDA.

IE: 367012892.00-34

EMENTA:

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - OPERAÇÃO SUBSEQUENTE NÃO TRIBUTADA. IMPUTAÇÃO FISCAL DE RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS EM RAZÃO DA FALTA DE ESTORNO DE CRÉDITOS DO IMPOSTO, RELATIVOS A AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS, CUJAS SAÍDAS POSTERIORES, REFERENTES A TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECEMENTOS DE MESMA TITULARIDADE, OCORRERAM SEM A TRIBUTAÇÃO DO ICMS. SUSTENTA A IMPUGNANTE TER EM SEU FAVOR DECISÃO JUDICIAL NO SENTIDO DA NÃO TRIBUTAÇÃO DESSAS TRANSFERÊNCIAS. CONTUDO, CITADA DECISÃO NÃO ALCANÇA OS CRÉDITOS PELAS ENTRADAS DEVENDO, JUSTAMENTE EM FUNÇÃO DA DECISÃO JUDICIAL, SER APLICADA A REGRA SEGUNDO A QUAL NÃO PODEM SER MANTIDOS OS CRÉDITOS RELATIVOS A OPERAÇÕES SUBSEQUENTES NÃO TRIBUTADAS. INFRAÇÃO CARACTERIZADA, NOS TERMOS DO ART. 71, INCISO I DO RICMS/02. CORRETAS AS EXIGÊNCIAS DE ICMS E DAS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA PREVISTAS, RESPECTIVAMENTE, NOS ARTS. 56, INCISO II E 55, INCISO XIII, ALÍNEA “B” DA LEI N.º 6.763/75.

LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim sendo, o feito fiscal afigura-se correto, sendo legítimas, por consequência, as exigências do ICMS apurado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas, respectivamente, no art. 56, inciso II e art. 55, inciso XIII, alínea “b” c/c § 2º, inciso II, todos da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

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

(...)

XIII - por utilizar indevidamente crédito fiscal relativo a:

(...)

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

(...)

§ 2º - As multas previstas neste artigo:

(...)

II - em se tratando de operação ou prestação amparada por isenção, não incidência, diferimento ou suspensão do imposto, serão de 10% (dez por cento) do valor da operação ou da prestação.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Célio Lopes Kalume. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri (Revisora), Marco Túlio da Silva e Marcelo Nogueira de Moraes.

**Sala das Sessões, 23 de agosto de 2018.**

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