

Acórdão: 23.503/20/1ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.001174181-51  
Impugnação: 40.010147166-40  
Impugnante: Souza Cruz Ltda  
IE: 702000747.20-57  
Proc. S. Passivo: Gustavo Lian Haddad/Outro(s)  
Origem: DF/Uberlândia

**EMENTA**

**DIFERIMENTO – DESCARACTERIZAÇÃO – ENCERRAMENTO – SAÍDA POSTERIOR ISENTA OU NÃO TRIBUTADA - ATIVO IMOBILIZADO, MATÉRIA-PRIMA, PRODUTO INTERMEDIÁRIO, EMBALAGEM E PRODUTO ACABADO. 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.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a acusação fiscal de que a Autuada, no período de 01/01/14 a 31/12/17, 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.

Foi constatado também que, no período de setembro de 2016 a dezembro de 2017, a Autuada deixou de recolher o ICMS diferido nas operações de importação do exterior de matéria-prima, produto intermediário, material de embalagem (CFOP 3101) e de produtos acabados (CFOP 3102), previsto no item 41, alínea “a”, da Parte 1 do Anexo II do RICMS/02, bem como no art. 1º, incisos I e II, do Regime Especial nº 45.000011970-88 (RET nº 108/2016), em face de encerramento parcial do diferimento

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

decorrente de saídas isentas ou não tributadas, nos termos do art. 12, inciso I, do RICMS/02 e art. 11 do referido RE.

Nessas situações, o imposto diferido deveria ser recolhido na proporção das operações de saídas isentas ou não tributadas, de acordo com o art. 10 do Regime Especial nº 45.000011970-88 e com os critérios estabelecidos no § 4º do art. 15 c/c § 2º do art. 14, ambos do RICMS/02.

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

O presente trabalho encontra-se instruído com o Auto de Início de Ação Fiscal-AIAF nº 10.000028218.40 (fls. 02/08); Auto de Infração-AI (fls. 09/22); Relatório Fiscal (fls. 23/34); Anexo 1 – Consulta SIARE dos dados atuais do Contribuinte (fls. 35/40); Anexo 2 – Notas Fiscais eletrônicas de saídas em transferências da Souza Cruz Ltda (fls. 41/48); Anexo 3 – Apuração do índice de saídas isentas/não tributadas (fls. 49/60); Anexo 4 – Consultas de Contribuintes nºs 256/2008 e 088/2013 (fls. 61/65); Anexo 5 – Regime Especial 45.000011970-88 (fls. 66/100); Anexo 6 - CD contendo diversos arquivos referentes a este Auto de Infração (fls. 101/103).

### **Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 106/132, acompanhada dos documentos de fls. 133/188, requerendo o cancelamento integral do lançamento.

Posteriormente, complementa sua impugnação às fls. 191/194, acostando “Memorando Técnico” de fls. 195/205.

### **Da Manifestação Fiscal**

O Fisco, em manifestação de fls. 207/227, refuta as alegações da Defesa, requerendo, portanto, a procedência do lançamento.

### **Do Parecer da Assessoria**

A Assessoria do CCMG, em Parecer de fls. 235/253, opina, em preliminar, pela rejeição da nulidade arguida e pelo indeferimento da prova pericial requerida. Quanto ao mérito, opina pela improcedência do lançamento.

---

### **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 e acréscimos.

### **Da Preliminar**

A Impugnante requer que seja declarado nulo o Auto de Infração, ao argumento de que há “grave vício de fundamentação, pois em nenhum momento são comprovadas ou, ao menos, indicadas quais seriam as operações isentas ou não tributadas que teriam ensejado o encerramento do diferimento do ICMS devido na

*importação de bens para o ativo imobilizado, de matérias-primas, produto intermediário, material de embalagem e produto acabado”.*

Afirma que todos os CFOPs considerados pelo Fisco para apuração do índice de saídas isentas/não tributadas “*referem-se a operações efetivamente tributadas ou que são consideradas tributadas (ex: exportação de mercadorias) pela legislação do ICMS”.*

Declara que “*todas as saídas promovidas pela Impugnante estavam sujeitas à incidência do ICMS ou eram tratadas como tributáveis pela legislação”.*

Aduz que “*resta claro que a ausência de motivação da autuação simplesmente não permite que a Impugnante conheça os fatos que motivaram a acusação fiscal, ensejando a nulidade do lançamento fiscal”.*

Entretanto, razão não assiste à Impugnante, pois o Auto de Infração contém os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza das infrações. As infringências cometidas e as penalidades aplicadas encontram-se legalmente embasadas.

Todos os requisitos foram observados, formais e materiais, imprescindíveis para a atividade do lançamento, previstos nos arts. 85 a 94 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08.

Registra-se que a apuração do índice de saídas isentas/não tributadas realizada pelo Fisco se encontra perfeitamente demonstrada no Anexo 3 do Auto de Infração (fls. 50/60).

Induidoso que a Autuada compreendeu e se defendeu claramente da acusação fiscal, completa e irrestritamente, conforme se verifica pela impugnação apresentada, que aborda todos os aspectos relacionados com a situação, objeto da autuação, não se vislumbrando, assim, nenhum prejuízo ao exercício da ampla defesa.

Acrescenta-se que o Auto de Infração foi lavrado conforme disposições regulamentares e foram concedidos à Autuada todos os prazos legalmente previstos para apresentar a sua defesa, em total observância ao princípio do contraditório.

Destaca-se que as razões apresentadas pela Defesa, de que as operações indicadas pelo Fisco não representam operações isentas/não tributadas que ensejariam o encerramento do diferimento do ICMS devido na importação de bens para o ativo imobilizado e demais mercadorias, confundem-se com o próprio mérito e assim serão analisadas.

Rejeita-se, pois, a arguição de nulidade do lançamento.

### **Do Pedido de Prova Pericial**

A Impugnante formula os quesitos de fls. 130/131, “*caso este Órgão Julgador considere necessária a realização de perícia para análise da matéria fática”.*

Segundo a doutrina “*em casos em que o julgamento do mérito da causa depende de conhecimentos técnicos de que o magistrado não dispõe, deverá ele*

*recorrer ao auxílio de um especialista, o perito, que dispondo do conhecimento técnico necessário, transmitirá ao órgão jurisdicional seu parecer sobre o tema posto à sua apreciação”* (Alexandre Freitas Câmara; Lições de D. Processual Civil), ou seja, somente deverá haver perícia quando o exame do fato probando depender de conhecimentos técnicos ou especiais e essa prova tiver utilidade diante dos elementos disponíveis para exame.

Assim, a perícia, por se tratar de prova especial, só pode ser admitida quando a apuração do fato em litígio não se puder fazer pelos meios ordinários de convencimento.

Entretanto, é verificado que os argumentos carreados aos autos pelo Fisco, bem como pela própria Impugnante em sua defesa, revelam-se suficientes para a elucidação da questão.

Ressalta-se que os quesitos trazidos pela Defesa abordam questões de mérito, cujas respostas já se encontram nos autos, não acrescentando qualquer informação ao processo que possa subsidiar o julgamento.

Ademais, a própria Impugnante afirma que *“trouxe aos autos documentação necessária e suficiente para a elucidação de suas razões de defesa”*.

Vale citar, a propósito, decisão proferida pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais abordando a questão:

EMENTA: AGRAVO DE INSTRUMENTO - REVISÃO DE CONTRATO - PROVA PERICIAL - DESNECESSIDADE - CERCEAMENTO DE DEFESA NÃO CARACTERIZADO. A PROVA PERICIAL SOMENTE SE APRESENTA NECESSÁRIA QUANDO A INFORMAÇÃO DEPENDER DO CONHECIMENTO DE ESPECIALISTA NA MATÉRIA. O INDEFERIMENTO DE PROVA PERICIAL, QUANDO CONSTATADA SUA DESNECESSIDADE, NÃO CONFIGURA CERCEAMENTO DE DEFESA. (PROCESSO NÚMERO 1.0024.14.076459-8/001, DES.<sup>a</sup> APARECIDA GROSSI, TJMG DATA DO JULGAMENTO: 13/05/15 DATA DA PUBLICAÇÃO: 14/05/15)

Prescreve o art. 142, § 1º, inciso II, alínea “a” do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08:

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

Desse modo, como os quesitos propostos não demandam especialista com conhecimentos técnicos específicos e as respostas aos questionamentos encontram-se no conjunto probatório constante dos autos, indefere-se o pedido de produção de prova pericial por ser desnecessária para a compreensão das irregularidades apuradas.

### **Do Mérito**

Conforme relatado, a autuação versa sobre a acusação fiscal de que a Autuada, no período de 01/01/14 a 31/12/17, 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.

Foi constatado também que, no período de setembro de 2016 a dezembro de 2017, a Autuada deixou de recolher o ICMS diferido nas operações de importação do exterior de matéria-prima, produto intermediário, material de embalagem (CFOP 3101) e de produtos acabados (CFOP 3102), previsto no item 41, alínea “a”, da Parte 1 do Anexo II do RICMS/02, bem como no art. 1º, incisos I e II, do Regime Especial nº 45.000011970-88 (RET nº 108/2016), em face de encerramento parcial do diferimento decorrente de saídas isentas ou não tributadas, nos termos do art. 12, inciso I, do RICMS/02 e art. 11 do referido RE.

Nessas situações, o imposto diferido deveria ser recolhido na proporção das operações de saídas isentas ou não tributadas, de acordo com o art. 10 do Regime Especial nº 45.000011970-88 e os critérios estabelecidos no § 4º do art. 15 c/c § 2º do art. 14, ambos da Parte Geral do RICMS/02.

Assim, o Fisco exigiu o ICMS acrescido de Multa de Revalidação com fulcro no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

No presente processo, o Fisco exigiu o ICMS incidente na importação de bens para o ativo imobilizado, os quais não foram submetidos à tributação no desembarço aduaneiro, haja vista a aplicação da regra do diferimento prevista no item 41, alínea “b”, do Anexo II do RICMS/02, conforme planilhas inseridas na mídia eletrônica de fls. 103.

Nessas planilhas, há indicação, para cada item de nota fiscal, de valor total da importação (correspondente à somatória do valor total do produto, do frete, seguro, IPI, II, PIS, COFINS e despesas aduaneiras), base de cálculo do ICMS diferido na importação e o valor do ICMS diferido, os quais se encontram consolidados nos quadros de fls. 23/24 e 29/30.

O lançamento fiscal contempla a hipótese de encerramento parcial do diferimento, em face de ocorrência de saídas isentas ou não tributadas, nos termos do art. 12, inciso I, c/c art. 15, inciso I, ambos da Parte Geral do RICMS/02, e, ainda, do art. 11 do Regime Especial nº 45.000011970-88:

RICMS/02

Parte Geral

Art. 12. Encerra-se o diferimento quando:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - a operação com a mercadoria recebida com o imposto diferido, ou com outra dela resultante, promovida pelo adquirente ou destinatário daquela, não estiver alcançada pelo diferimento, for isenta ou não for tributada;

(...)

Art. 15. O adquirente ou o destinatário da mercadoria deverão recolher o imposto diferido, inclusive o relativo ao serviço de transporte, em documento de arrecadação distinto, sem direito ao aproveitamento do valor correspondente como crédito do imposto, nas hipóteses de:

I - a mercadoria, adquirida ou recebida para comercialização ou emprego em processo de industrialização, ser objeto de operação posterior isenta ou não tributada pelo imposto, no mesmo estado ou após industrialização, ressalvado o disposto no § 2º deste artigo;

Regime Especial nº 45.000011970-88

(...)

Art. 11. Encerra-se o diferimento, quando ocorrer qualquer uma das situações previstas no art. 12 do RICMS, observando-se o disposto no artigo anterior deste Regime.

Nessa situação, o imposto deveria ser recolhido na proporção das operações de saída isentas ou não tributadas, de acordo com os critérios estabelecidos no § 4º do art. 15 c/c § 2º do art. 14, ambos da Parte Geral do RICMS/02, e, também, no art. 10 do Regime Especial nº 45.000011970-88:

RICMS/02

Parte Geral

Art. 14. Ressalvado o disposto no artigo seguinte, o adquirente ou o destinatário da mercadoria ou do serviço não se debitarão em separado pelo imposto diferido na operação ou prestação anteriores, sendo-lhes vedado abater o respectivo valor como crédito.

(...)

§ 2º O recolhimento do imposto diferido na entrada de bem destinado ao ativo imobilizado se faz pelo recolhimento do imposto incidente sobre as operações de saída das mercadorias ou sobre as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação realizadas nos 48 (quarenta e oito) meses a partir da entrada do bem no estabelecimento, ressalvado o disposto no § 3º.

(...)

Art. 15. O adquirente ou o destinatário da mercadoria deverão recolher o imposto diferido, inclusive o relativo ao serviço de transporte, em

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

documento de arrecadação distinto, sem direito ao aproveitamento do valor correspondente como crédito do imposto, nas hipóteses de:

(...)

§ 4º O imposto diferido na entrada de mercadoria destinada ao ativo imobilizado será recolhido, na forma prevista neste artigo, **na proporção das operações ou prestações isentas, não tributadas ou com base de cálculo reduzida em relação ao total das operações** ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação realizadas em cada um dos 48 (quarenta e oito) períodos de apuração de que trata o § 2º do art. 14.

Regime Especial nº 45.000011970-88

(...)

Art. 10. A Souza Cruz deverá recolher o imposto diferido em documento de arrecadação distinto, sem direito ao aproveitamento do valor como crédito do imposto, nas hipóteses de:

I - a mercadoria adquirida para emprego em processo de industrialização ou comercialização vier a ser objeto de operação posterior isenta ou não tributada pelo imposto, no mesmo estado ou após industrialização, ressalvado o disposto no § 2º;

(...)

§ 2º Na hipótese do inciso I, é dispensado o recolhimento quando for assegurado o direito à manutenção do crédito do imposto pela entrada da mercadoria, observado o disposto no parágrafo seguinte.

§ 3º Não havendo o recolhimento do imposto diferido, em razão do disposto no parágrafo anterior, é vedado o lançamento do valor como crédito do imposto.

(destacou-se)

A apuração do índice das saídas isentas/não tributadas encontra-se demonstrada no Anexo 3 do Auto de Infração (fls. 50/60).

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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 e das mercadorias importados, 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. 103.

Importa reproduzir os seguintes esclarecimentos do Fisco a respeito da forma de apuração do índice das saídas tributadas:

Nota 6 – As transferências internas (CFOP 5.408) ocorrem sem o destaque do ICMS (diferimento), em conformidade com o art. 4º do Regime Especial PTA 45.000003997.10. Trata-se do instituto do diferimento pois, nos termos do art. 7º do RICMS, ocorre o diferimento quando tanto o lançamento, quanto o pagamento do imposto for postergado para a etapa subsequente, uma vez que são as filiais denominadas Depósito de Vendas que efetuam as vendas e que destacam o ICMS.

Nota 7 – Portanto, para o cálculo do índice de participação considerou-se estas saídas como tributadas, pois são consideradas tributadas as operações alcançadas pelo diferimento.

Nota 8 – As transferências interestaduais são tributadas pelo ICMS, adotando-se a base de cálculo prevista na Lei Complementar nº 87/1996.

Nota 9 – Nas saídas em transferência interna e em transferência interestadual, CFOP 5.408 e 6.408 (Transferência interna e interestadual de produção do estabelecimento em operação com produto sujeito ao regime de substituição tributária), o valor do IPI não compõe a base de cálculo do ICMS, mas compõe o valor total da nota fiscal, conforme Notas Fiscais eletrônicas constantes do Anexo 2.

Nota 10 – No cálculo do índice de participação das saídas tributadas/coeficiente de creditamento, para os CFOP 5.155, 5.408 e 6.408, o valor total das saídas corresponde ao somatório do valor total das Notas Fiscais, incluindo o IPI, que no registro C190 do SPED Fiscal é o valor da operação. Para apurar o valor mensalmente utilizou-se o valor da operação constante do relatório denominado “Distribuição de Frequência

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

por CFOP – C190” dos meses de 01/2014 a 12/2016. Este relatório está no CD em anexo.

Nota 11 – Considerou-se como saídas tributadas, no cálculo do coeficiente de creditamento, para o CFOP 5.408 (Transferência interna de produção do estabelecimento em operação com produto sujeito ao regime de substituição tributária), o valor total dos produtos constante das Notas Fiscais, pois este seria o valor da base de cálculo do ICMS, caso não houvesse o diferimento para a etapa posterior.

Nota 12 – O valor das saídas tributadas (Base de Cálculo) dos CFOP's 5.155 e 5.408 foi apurado mediante a diferença entre o valor da operação e o valor do IPI, constante do relatório denominado “Distribuição de Frequência por CFOP – C190” dos meses de 01/2014 a 12/2017. Este relatório está no CD em anexo.

De posse do índice de saídas tributadas, o Fisco apurou o índice de saídas isentas e não tributadas pela proporção inversa, de acordo com o quadro de fls. 53/60 que é composto pelas seguintes rubricas:

Cálculo do Índice de Saídas não tributadas					
Período de Apuração	CFOP	Saídas Tributadas/Base de cálculo	Saídas Totais/Valor Contábil	Percentual de Saídas Tributadas	Percentual de Saídas não Tributadas
A	B	C	D	$E = C/D$	$F = 1 - E$

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), ou do crédito do imposto gerado na aquisição de matéria-prima, produto intermediário, embalagem e produto acabado, 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. 172/188 (Doc. 02 da impugnação).

Comenta que as transferências realizadas para os Centros de Distribuição situados em Minas Gerais sofrem incidência do ICMS, contudo, estão abarcadas pelo

diferimento do imposto, concedido por Regime Especial (PTA nº 45.000003997.10 – art. 4º), devendo ser consideradas operações tributadas, uma vez que, na etapa seguinte, há incidência do ICMS.

E, ainda, que as transferências efetuadas para outros estados são efetivadas com o destaque do ICMS, sendo, portanto, inquestionável que tais operações são tributadas.

Reproduz as Notas 7 e 8 apresentadas pelo Fisco às fls. 51 dos autos, para demonstrar que o próprio Fisco considerou tais operações como tributadas pelo ICMS.

Ressalta que o ICMS devido nas saídas internas do estabelecimento da Autuada *“acaba sendo recolhido nas operações subsequentes, inclusive sobre o IPI”*, uma vez que *“o IPI destacado nas operações de transferência é reconhecido como custo dos Centros de Distribuição e, portanto, compõe o valor de venda subsequente aos clientes”*.

Por fim, há as operações de exportação que foram, da mesma forma, consideradas tributadas pelo próprio Fisco.

Conclui, então, que restou devidamente comprovado que não houve qualquer realização de operações isentas ou não tributadas pela Contribuinte para ensejar a interrupção do diferimento.

Noutra vertente, a Impugnante alega, também, que houve grave equívoco cometido pelo Fisco na apuração do presente crédito tributário.

Discorre sobre o cálculo realizado pelo Fisco, referente ao índice de saídas isentas e não tributadas, reproduzindo parte das planilhas que compõem o Auto de Infração, para concluir, ao final, que o Fisco não apurou um percentual de saídas não tributadas, mas sim o percentual correspondente ao valor do IPI incidente nas saídas tributáveis em relação ao valor das saídas totais.

Reforça essa conclusão, demonstrando às fls. 122 que o índice apurado pela divisão do montante de IPI incidente nas operações tributadas pelo valor total de saídas é exatamente o mesmo índice apurado pelo Fisco.

Frisa, então, que o Fisco calculou tão somente a proporção da parcela de IPI incidente sobre as saídas totais, como se tal fato representasse uma saída não tributada ou isenta. Destaca que inexistente base legal para esse procedimento.

Afirma que o objetivo do legislador ao determinar a apuração do índice de saídas não tributadas/isentas *“não foi identificar a parcela do IPI incidente sobre as operações tributadas, mas sim identificar eventual parcela do ativo imobilizado ou dos insumos que resultou em saídas da produção não tributadas pelo ICMS”*.

Traz a seguinte explicação para essa afirmativa:

Isso porque no caso de operações não tributadas, isentas ou com redução de base de cálculo, o ICMS que teve o pagamento postergado em razão do diferimento não será recolhido na operação subsequente. Nesse contexto, para que contribuinte recolha somente o valor devido a título de ICMS

diferido é preciso identificar a parcela das operações que não ensejaram o recolhimento do ICMS (operações não tributadas ou isentas) ou ensejaram o recolhimento a menor (operações com redução de base de cálculo) e compará-la com o montante de saídas totais.

Ressalta, portanto, que *“é irrelevante verificar se houve ou não a tributação pelo IPI nas operações e quanto ela representa, pois é a parcela de saídas não tributadas pelo ICMS que se busca apurar”*.

Entende que o Fisco tinha duas alternativas válidas para apurar o índice de saídas não tributadas:

- considerar o IPI nas saídas não tributadas e nas saídas totais, ou
- excluir tal tributo de ambas apurações.

Desse modo, assevera que o Fisco concluiria que o índice de saídas isentas/não tributadas seria zero, pois, como já registrado anteriormente, tais operações não ocorreram.

Para evidenciar tal fato, a Impugnante apresenta os quadros de fls. 124/125, nos quais ilustra o cálculo para apuração do índice incluindo o IPI nas duas colunas (Saídas tributadas e Saídas totais) e excluindo-o das duas colunas, demonstrando que, nas duas situações, não há percentual de saídas não tributadas.

Informa que esse entendimento já foi referendado por este Conselho, ao analisar caso similar, que tratava de apuração de crédito de ICMS sobre bens do ativo imobilizado, cuja decisão, consubstanciada no Acórdão nº 19.040/10/2ª, foi no sentido de determinar a supressão da parcela relativa ao IPI do total das saídas.

Destaca que, nessa decisão, a interpretação dada pelo Fisco à Consulta de Contribuinte nº 256/2008, que também foi anexada ao presente processo pelo Fisco, em conjunto com a Consulta de Contribuinte nº 088/2013, no intuito de legitimar o procedimento de exclusão do IPI das saídas tributadas, foi analisada e afastada pelos Conselheiros, pois não há fundamento legal que autorize tal exclusão.

Salienta ainda que a legislação mineira, ao regulamentar o procedimento de apuração dos créditos a serem registrados no CIAP, em nenhum momento determina a exclusão do IPI do valor das operações tributadas, conforme se verifica no quadro constante no inciso V do art. 206 do Anexo V do RICMS/02.

A fim de reforçar seu posicionamento, a Impugnante trouxe aos autos um Memorando Técnico (fls. 195/205), elaborado pela EY Assessoria Empresarial Ltda, que confirma que a Autuada não realizou operações de saídas isentas ou não tributadas, pontuando, ao final, que *“a diferença apontada pelo fisco entre operações tributadas e não tributadas refere-se ao IPI”*.

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*

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

*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 simplesmente 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.ºs 256/08, de 07/11/08, e 088/13, de 26/04/13, anexadas às fls. 62/65 dos autos (Anexo 4 do Auto de Infração), bem como na Consulta Interna n.º 162/09, de 14/10/09, respondidas pela Diretoria de Orientação e Legislação Tributária da Superintendência de Tributação (DOT/DOLT/SUTRI/SEF).

Salienta que “*a Superintendência de Tributação é o órgão administrativo desta Secretaria de Estado de Fazenda responsável por interpretar a legislação tributária mineira, conforme se depreende do art. 40 do RPTA/08*”.

Afirma que, em todas as respostas dadas a essas consultas, “*o entendimento é de que o IPI, quando não compõe a base de cálculo do ICMS, mas que se encontra indicado no valor total da Nota Fiscal deverá ser considerado no total das saídas para fins de apuração do índice de saídas tributadas*”.

Destaca, ao final, que “*o próprio Conselho de Contribuintes, também ratificou este entendimento no Acórdão 21.642/14/1ª, ao citar a Consulta de Contribuintes 256/2008 e ao afirmar que no denominador deverão ser computadas as parcelas que não sofrem tributação, mas que são consignadas no valor total da nota fiscal (caso IPI e ISSQN)*”.

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.

O primeiro ponto a ser analisado é o fato de o Fisco exigir o recolhimento do imposto em razão do encerramento parcial do diferimento aplicado à importação (de ativo imobilizado e demais mercadorias), nos termos do art. 15, § 4º, do RICMS/02, em que o recolhimento se daria na proporção das operações ou prestações **isentas, não tributadas** ou, conforme o caso, com base de cálculo reduzida.

Compulsando os autos, observa-se que assiste razão à Impugnante, quando afirma que a totalidade das operações realizadas pela Autuada – especialmente as consideradas pelo Fisco para apuração, inicialmente, do índice de saídas tributadas (CFOPs 5.155, 5.408, 6.151, 6.408 e 7.101) - envolvem somente operações tributadas, o que, por si só, afastaria a hipótese de encerramento parcial do diferimento.

Com efeito, cumpre salientar que a não inclusão do IPI na base de cálculo do ICMS, na hipótese de que trata o art. 155, § 2º, inciso XI, configura clara situação

de *diferimento*, eis que referido valor será objeto de posterior tributação, enquanto elemento integrante do custo da mercadoria, em etapa(s) posterior(es) de sua circulação. Em assim sendo, do mesmo modo que as demais hipóteses de diferimento do ICMS **não** são consideradas operações isentas ou não tributadas, tal parcela haverá de receber o mesmo tratamento, vale dizer, deve ser tratada como parcela **tributada**, para todos os fins da legislação do ICMS.

Registra-se que a ideia do instituto do diferimento é que o imposto não recolhido seja pago em momento posterior, quando da saída da mercadoria ao final do processo de industrialização, para tanto exige-se que essa operação posterior seja tributada.

Caso não haja tributação na saída, por inexistir pagamento, tem-se o encerramento do instituto e a necessidade de recolhimento do imposto por meio de documento de arrecadação distinto.

Destarte, descabe cogitar do encerramento do diferimento em relação ao montante do IPI.

A confirmar esta lógica, cite-se também a própria legislação atinente ao aproveitamento (e, por extensão, ao estorno) de créditos em matéria de ICMS.

De fato, para os casos de operação isenta, não tributada ou com redução de base de cálculo (sem direito a manutenção do crédito), não há dúvida quanto à interpretação da regra trazida pelo já citado art. 66, § 3º, da Parte Geral e art. 206 do Anexo V (que traz a fórmula para o cálculo do coeficiente de creditamento do imposto, em relação à aquisição de ativo imobilizado), ambos do RICMS/02:

RICMS/02

Parte Geral

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

(...)

§ 3º O abatimento, sob a forma de crédito, do imposto incidente nas operações relativas à entrada de bem destinado ao ativo imobilizado do estabelecimento será realizado nos seguintes termos:

I - a apropriação será feita à razão de 1/48 (um quarenta e oito avos) por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada do bem no estabelecimento, independentemente do início de sua utilização na atividade operacional do contribuinte;

II - em cada período de apuração do imposto, não será admitida a apropriação de que trata o inciso I, em relação à proporção das operações de saídas ou prestações isentas ou não tributadas sobre o

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

total das operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período;

III - para aplicação do disposto nos incisos I e II, o montante do crédito a ser apropriado será obtido multiplicando-se o valor total do respectivo crédito pelo fator igual a 1/48 (um quarenta e oito avos) da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período, observado o seguinte:

a) equiparam-se às tributadas, para fins deste inciso, as saídas e prestações com destino ao exterior, as saídas de papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos e as saídas isentas ou com base de cálculo reduzida em que haja previsão de manutenção integral do crédito;

b) o valor das operações ou das prestações tributadas corresponderá à diferença entre o valor das operações ou das prestações totais e o valor das isentas, das não tributadas e das com base de cálculo reduzida, em que não haja previsão de manutenção integral do crédito, tomando-se nas reduções de base de cálculo somente o valor relativo à redução;

(...)

### Anexo V

Art. 206. No CIAP, modelo C, o controle dos créditos de ICMS dos bens do ativo imobilizado será efetuado englobadamente, devendo a sua escrituração ser feita nas linhas, nos quadros e nas colunas próprias, da seguinte forma:

(...)

COLUNAS	ESCRITURAÇÃO
Tributadas e Exportação (1)	O valor das operações e prestações tributadas e de exportação escrituradas no mês.
Total das Saídas (2)	O valor total das operações e prestações de saídas escrituradas pelo contribuinte no mês.
Coefficiente de Creditamento (3 = 1:2)	O índice de participação das saídas e prestações tributadas e de exportação no total das saídas e prestações escrituradas no mês, encontrado mediante a divisão do valor das saídas e prestações tributadas e de exportação pelo valor total das saídas e prestações, considerando-se, no mínimo, 4 (quatro) casas decimais.
Saldo Acumulado (Base do Crédito a ser Apropriado) (4)	O valor base do crédito a ser apropriado mensalmente, transcrito da coluna com o mesmo nome, do Quadro Demonstrativo da Base do Crédito a ser Apropriado.
Fração Mensal (5)	O quociente de 1/48 (um quarenta e oito avos).
Crédito a ser Apropriado (6 = 3 x 4 x 5)	O valor do crédito a ser apropriado, encontrado mediante a multiplicação do coeficiente de creditamento, pelo saldo acumulado e pela fração mensal, cujo resultado deve ser escriturado na forma prevista neste Regulamento.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O legislador, ao elaborar a norma, utilizou-se da expressão “valor da operação”, expressão que não se confunde com “valor da base de cálculo”, e assim o fez em razão da lógica que permeia o regime da não cumulatividade do ICMS.

No caso dos bens do ativo importados, o raciocínio é o mesmo, o imposto recolhido é apropriado na proporção de 1/48 (um inteiro e quarenta e oito avos), conforme previsão da Lei Complementar nº 87/96, observadas a relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período.

A controvérsia, neste caso, usualmente envolve as parcelas que ensejam direito ao crédito do imposto ou a exigência de eventual estorno deste.

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.

Conforme ressaltado pela Impugnante, o CCMG já se manifestou sobre o tema, segundo excertos do Acórdão nº 19.040/10/2ª:

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO DO ICMS – BEM PARA O ATIVO PERMANENTE - PROPORCIONALIDADE. IMPUTAÇÃO FISCAL DE RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS, TENDO EM VISTA O APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS DO IMPOSTO RELATIVOS À AQUISIÇÕES DE BENS PARA INTEGRAR O ATIVO PERMANENTE, SEM A OBSERVÂNCIA DA PROPORCIONALIDADE PREVISTA NO ART. 66, § 3º DA PARTE GERAL DO RICMS/02. EXIGÊNCIAS DE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO E MULTA ISOLADA, CAPITULADAS NA LEI N.º 6.763/75, RESPECTIVAMENTE, NOS ARTS. 56, INCISO II E 55, INCISO XXVI. LANÇAMENTO REFORMULADO PELO FISCO CONSIDERANDO OS ARGUMENTOS

APRESENTADOS PELA DEFESA. ENTRETANTO, CABE, TAMBÉM, DECONTAR DO VALOR CONTÁBIL AS OPERAÇÕES QUE NÃO ESTEJAM VINCULADAS À COMERCIALIZAÇÃO DAS MERCADORIAS OBJETO DA ATIVIDADE FIM DA IMPUGNANTE, ALÉM DAQUELAS JÁ PROMOVIDAS PELO FISCO, BEM COMO A PARCELA DO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI. LANÇAMENTO PROCEDENTE EM PARTE. DECISÃO UNÂNIME.

(...)

SEGUINDO A MESMA LINHA DE ARGUMENTAÇÃO, E DE MODO DIVERSO DA POSIÇÃO LANÇADA NAS CONSULTAS, A PARCELA RELATIVA AO IPI NÃO PODE SER MANTIDA NA APURAÇÃO DO COEFICIENTE, DE MODO A REDUZIR O ÍNDICE DE APROVEITAMENTO DE CRÉDITO.

CABE RESSALTAR, AINDA, QUE O IPI É UM TRIBUTO INDIRETO, COBRADO NA MODALIDADE "POR FORA", DIFERENTEMENTE DO ICMS QUE É CALCULADO "POR DENTRO", ESTANDO INCLUSO NO VALOR DA MERCADORIA.

NO CASO DO IPI, APURA-SE PRIMEIRO O VALOR DA MERCADORIA E COBRA-SE DO DESTINATÁRIO O VALOR DO IMPOSTO, DIRETAMENTE NA NOTA FISCAL.

IMPORTANTE LEMBRAR QUE, AO ELABORAR A DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO - DRE, PARA FINS DE APURAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA, DAS RECEITAS TOTAIS SÃO DEDUZIDAS AS PARCELAS DE ICMS E IPI, DE FORMA A SE OBTER EXATAMENTE O VALOR DA MERCADORIA OU PRODUTO COMERCIALIZADO.

SE NÃO BASTASSE, A REGRA APONTADA NAS CONSULTAS CONTRARIA A APURAÇÃO DO ICMS NAS INDÚSTRIAS, RELATIVAMENTE ÀS SUAS SAÍDAS OPERACIONAIS. COMO SE SABE, NÃO SE FAZ QUALQUER ESTORNO DE CRÉDITO NAS SAÍDAS DE MERCADORIAS INDUSTRIALIZADAS QUANDO A DIFERENÇA ENTRE A BASE DE CÁLCULO E O VALOR CONTÁBIL SE REFERE EXCLUSIVAMENTE À PARCELA DO IMPOSTO FEDERAL.

NESTA SITUAÇÃO, O QUE SE PROCURA É VERIFICAR SE A PARCELA DA MERCADORIA COMERCIALIZADA É INTEGRALMENTE TRIBUTADA PELO ICMS, INDEPENDENTEMENTE DA INCIDÊNCIA DO IMPOSTO ESTADUAL SOBRE A PARCELA DO IMPOSTO FEDERAL.

COM CERTEZA, RAZÃO NÃO HÁ PARA QUE SE DETERMINE DOIS MODOS DIFERENTES DE APURAÇÃO ENVOLVENDO UMA MESMA RUBRICA (IPI).

ASSIM, NO PRESENTE CASO, É NECESSÁRIO DEDUZIR DA "COLUNA A" DE FL. 470 (TOTAL DE SAÍDAS) O VALOR DA "COLUNA 8" (IPI), OU, PRODUZINDO O MESMO RESULTADO, AGREGAR AO VALOR DA "COLUNA B" (SAÍDAS TRIBUTADAS), O VALOR DO IPI (COLUNA 8), BEM COMO AS OUTRAS OPERAÇÕES APONTADAS NO QUADRO ANTERIOR.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Destaca-se, ainda, as recentes decisões deste Órgão julgador, consubstanciadas nos Acórdãos n<sup>os</sup> 23.282/19/1<sup>a</sup>, 23.283/19/1<sup>a</sup> e 23.284/19/1<sup>a</sup>, no sentido de que o valor do IPI deve ser considerado tanto no denominador, quanto no numerador, para apuração do coeficiente de creditamento.

Importa reiterar, portanto, que da mesma forma que o Fisco considerou como tributadas as operações de saída da Contribuinte abarcadas 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 compoñham 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, conseqüentemente, do índice de saídas isentas/não tributadas.

Dessa forma, considerando que o valor apurado pelo Fisco relativo às saídas isentas/não tributadas corresponde, exatamente, ao IPI destacado nas operações de saída objeto de autuação, opina-se pela exclusão das exigências fiscais, uma vez que, conforme demonstrado pela Impugnante, ao incluir o IPI tanto no numerador quanto no denominador, para o cálculo do coeficiente de creditamento, não se detecta qualquer percentual de saídas não tributadas.

Tendo em vista o entendimento de que devem ser excluídas as exigências fiscais, descabe tecer maiores detalhes a respeito da argumentação da Impugnante relativa à exigência de juros sobre multa de ofício.

Diante do exposto, ACORDA a 1<sup>a</sup> Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. Ainda, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, à unanimidade, em julgar 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. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri (Revisora), Marcelo Nogueira de Moraes e Alexandre Périssé de Abreu.

**Sala das Sessões, 13 de fevereiro de 2020.**

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

P