

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.225/13/3ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000172330-28  
Impugnação: 40.010131388-21  
Impugnante: Clap Industrial de Alimentos Ltda  
IE: 388534819.00-01  
Proc. S. Passivo: Wilson dos Santos Filho/Outro(s)  
Origem: DF/Divinópolis

**EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – DIVERSAS IRREGULARIDADES.** Aproveitamento indevido de créditos de ICMS, uma vez que vinculados às seguintes ocorrências: devolução de mercadorias avariadas ou impróprias para consumo; retorno integral de mercadorias não entregues ao destinatário, em desacordo com o disposto no art. 78, §§ 2º e 3º do RICMS/02; aquisições de materiais de uso e consumo; mercadorias destinadas a estabelecimento diverso; apropriação, em uma única parcela, de créditos vinculados a aquisições de bens destinados ao ativo permanente; falta de apresentação da 1ª via de documentos fiscais; energia elétrica não consumida no processo industrial do estabelecimento; apropriação em valor superior ao escriturado no livro Registro de Entrada; apropriação de créditos referentes a notas fiscais de saída relativas à devolução de compras; apropriação vinculada a notas fiscais sem o destaque do ICMS e créditos em valores superiores aos destacados nas respectivas notas fiscais. Infrações caracterizadas. Crédito tributário retificado pelo Fisco, após análise dos argumentos e documentos apresentados pela Impugnante. Corretas as exigências remanescentes de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada, previstas, respectivamente, nos arts. 56, inciso II, e 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.

**ALÍQUOTA DE ICMS – DIFERENCIAL – MATERIAL DE USO E CONSUMO – ATIVO PERMANENTE – OPERAÇÃO INTERESTADUAL.** Falta de recolhimento do ICMS relativo à diferença de alíquota incidente sobre as aquisições interestaduais de materiais de uso e consumo e de bens destinados ao ativo permanente da empresa. Infração caracterizada. Corretas as exigências de ICMS e da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.

**RELATÓRIO**

Versa o presente contencioso sobre recolhimento a menor do ICMS, apurado mediante recomposição da conta gráfica da Autuada, face à constatação das seguintes irregularidades:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

**1.** Aproveitamento indevido de créditos de ICMS nas situações descritas abaixo, pelo que se exige ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada, capitulada no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, a qual foi exigida em separado no item “2”:

- 1.1.** devolução de mercadorias avariadas ou impróprias para consumo;
  - 1.2.** retorno integral de mercadorias não entregues ao destinatário;
  - 1.3.** mercadorias destinadas ao uso e consumo do estabelecimento;
  - 1.4.** créditos lançados em duplicidade (infração reconhecida e quitada pela Autuada);
  - 1.5.** mercadorias destinadas a estabelecimento diverso do contribuinte;
  - 1.6.** crédito integral relativo a aquisições de bens destinados ao ativo permanente;
  - 1.7.** falta de apresentação da 1ª via de documentos fiscais;
  - 1.8.** energia elétrica não consumida no processo industrial do estabelecimento;
  - 1.9.** créditos em valores superiores aos escriturados no livro Registro de Entrada (erros de soma);
  - 1.10.** nota fiscal sem destaque do ICMS;
  - 1.11.** crédito de notas fiscais de saída, referentes à devolução de mercadoria entrada em seu estabelecimento e posteriormente devolvidas;
  - 1.12.** parcela de crédito destacado em notas fiscais, referente a mercadorias destinadas ao uso e consumo do estabelecimento;
  - 1.13.** créditos em valores superiores aos destacados nas respectivas notas fiscais;
- 2.** Descumprimento de obrigação acessória, face ao aproveitamento indevido dos créditos citados nos itens anteriores, ensejando a aplicação da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75;

**3.** Falta de recolhimento da diferença de alíquota, relativa a aquisições interestaduais de materiais de uso e consumo e de bens destinados a integrar o ativo permanente da Empresa, pelo que se exige ICMS e multa de revalidação.

Inconformada com as exigências fiscais, a Autuada apresenta, tempestivamente, por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 3.925/3.974, oportunidade em que reconhece a infração relativa ao item “1.4” e quita as respectivas exigências, mediante parcelamento, conforme Termo de Reconhecimento Parcial de Débito acostado às fls. 4.153/4.154.

O crédito tributário remanescente, após a exclusão das exigências relativas ao item “1.4”, está demonstrado às fls. 4.161/4.322 (o parcelamento abrange, proporcionalmente, a Multa Isolada do art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, exigida no item “2”).

Às fls. 4.323/4.342, o Fisco refuta os argumentos da Defesa e solicita a manutenção integral do feito fiscal, observado o pagamento parcial efetuado pela Impugnante.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Assessoria do CC/MG, mediante parecer de fls. 4.347/4.391, opina pela procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação de fls. 4.161/4.322, com as seguintes adequações do crédito tributário: (i) exclusão das exigências fiscais relativas à Nota Fiscal nº 47.942, emitida pela CEMIG (código de ocorrência “10”); (ii) Concessão à Autuada de créditos do imposto à razão de 1/48 mês em relação aos bens destinados ao ativo imobilizado, observado o disposto no art. 66, § 3º c/c art. 70, §§ 7º a 10 do RICMS/02 (notas fiscais com código de ocorrência “6” e “3 ou 6”).

Em sessão realizada no dia 17/10/12, a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG converte o julgamento em diligência “*para que o Fisco forneça à Impugnante cópia de todos os documentos fiscais e extrafiscais por ele apreendidos no curso da fiscalização e solicitados conforme documento de fls. 4139, uma vez ter sido alegado da tribuna que os documentos não lhe foram disponibilizados. Em seguida, reabrir-lhe o prazo de 30 dias para aditamento da impugnação*”.

Após o cumprimento da diligência, a Impugnante adita sua impugnação às fls. 4.427/4.447, oportunidade em que promove a juntada dos documentos de fls. 4.448/4.593.

Acatando parcialmente as alegações da Impugnante, o Fisco promove nova retificação do crédito tributário, nos termos dos demonstrativos de fls. 4.595/4.715, gerando as seguintes ocorrências: (i) manifestação da Impugnante (fls. 4.722/4.723); (ii) tréplica fiscal (fl. 4.726) e (iii) concessão de novo prazo para aditamento da impugnação.

Apesar de ter sido regularmente cientificada (fls. 4.728/4.729), a Impugnante mostrou-se inerte, não tecendo qualquer argumentação quanto à matéria.

À fl. 4.732, o Fisco ratifica suas manifestações anteriores e solicita a manutenção do feito fiscal, nos termos da reformulação de fls. 4.595/4.715.

A Assessoria do CC/MG determina a realização da diligência de fl. 4.734, que resulta em nova retificação do crédito tributário, cujo valor remanescente encontra-se demonstrado às fls. 4.737/4.820.

Embora tenha sido regularmente cientificada (fls. 4.963/4.964), a Impugnante mais uma vez não se pronunciou sobre a retificação promovida pelo Fisco.

Manifestando-se às fls. 4.967/4.969, o Fisco solicita a manutenção integral das exigências, nos termos da última reformulação.

A Assessoria do CC/MG, em bem fundamentado parecer de fls. 4.971/5.013, opina, em preliminar, pelo indeferimento da prova pericial requerida e pela rejeição das prefaciais arguidas. No mérito, opina pela procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação de fls. 4.741/4.820.

---

### **DECISÃO**

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CC/MG de fls. 4.971/5.013 foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por

essa razão, passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações e adaptações de estilo.

### Das Preliminares

#### Da Prova Pericial Requerida

A Impugnante requer a realização de prova pericial, com “a finalidade de apurar o valor do crédito oriundo da aquisição de material de uso e consumo, bem como avaliar a relação entre os produtos consignados nas notas fiscais de material de uso e consumo e seu emprego no processo produtivo” de sua empresa e apresenta, com este fim, os quesitos arrolados às fls. 4.438/4.439.

Entretanto, a perícia solicitada mostra-se desnecessária, uma vez que os documentos e informações contidas nos autos são suficientes para o deslinde da matéria, o que será demonstrado na análise de mérito da presente lide.

Diante disso, indefere-se a prova requerida, com fundamento no art. 142, § 1º, inciso II, alínea “a” do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA.

Art. 142

(...)

§ 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.

#### Da Arguição de Nulidade do Lançamento

A Impugnante argui a nulidade do Auto de Infração, por **não** ter sido formalizado no prazo de validade do Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF).

Tal fato, no entanto, não acarreta a nulidade do Auto de Infração, por expressa previsão legal contida no § 4º do art. 70 do RPTA, *verbis*:

Art. 70. O Auto de Início de Ação Fiscal será utilizado para solicitar do sujeito passivo a apresentação de livros, documentos, dados eletrônicos e demais elementos relacionados com a ação fiscal, com indicação do período e do objeto da fiscalização a ser efetuada.

(...)

§ 3º O Auto terá validade por 90 (noventa) dias, podendo ser prorrogado por uma vez e por até igual período, pela autoridade fiscal, ou, automaticamente, por fatos que evidenciem a continuidade dos trabalhos, desde que justificável

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

em razão da extensão ou complexidade das tarefas de fiscalização.

§ 4º Esgotado o prazo previsto no parágrafo anterior, é devolvido ao sujeito passivo o direito a denúncia espontânea, o qual, entretanto, não exercido, ensejará a lavratura de AI, independentemente de formalização de novo início de ação fiscal. (grifou-se)

O dispositivo legal acima transcrito em momento algum atribui ao Fisco a devolução *ex-officio*, ao Sujeito Passivo, do direito à denúncia espontânea, após esgotado o prazo legal do início da ação fiscal (90 ou 180 dias, conforme o caso).

Em outras palavras, é o próprio dispositivo legal que concede ao Sujeito Passivo o direito à denúncia espontânea, ressaltando que, se o mesmo não for exercido, a lavratura do Auto de Infração **independe** de formalização de novo início de ação fiscal.

Portanto, o lançamento em apreço tem eficácia plena, surtindo todos os efeitos que lhe são peculiares, uma vez que o Sujeito Passivo não exerceu, ou não procurou exercer, após o prazo de validade do AIAF, o seu direito à denúncia espontânea sobre os fatos objeto da análise fiscal.

Ressalte-se, por oportuno, que o presente lançamento foi formalizado com todos os requisitos formais previstos no RPTA, não tendo, pois, qualquer vício formal que possa acarretar a sua nulidade.

### **Do Mérito**

#### **Arguição de Decadência**

A Impugnante argui a decadência do crédito tributário, relativo ao período 01/01/06 a 23/12/06 (foi citada erroneamente a data de 23/12/11), baseando-se na regra contida no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional (CTN).

No entanto, este E. Conselho tem decidido reiteradamente que a decadência é regida pelo art. 173, I do CTN, donde o prazo de 5 (cinco) anos conta-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Da análise das peças que compõem os autos, tem-se que, em relação aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2006, a contagem do prazo decadencial iniciou-se em 01/01/07, findando-se em 31/12/11. Considerando-se que o Auto de Infração foi lavrado em 05/12/11 e que o Sujeito Passivo foi intimado em 23/12/11 (fls. 45 e 3.915), verifica-se, inequivocamente, a não ocorrência de decadência do direito do Fisco de promover o lançamento em apreço.

O § 4º do art. 150 do CTN disciplina o prazo para homologação do lançamento, ou seja, o prazo para a Fazenda Pública homologar o procedimento efetuado pelo sujeito passivo, que consiste em antecipar o pagamento, sem prévio exame da Autoridade Administrativa, sendo que a referida Autoridade, tomando

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

conhecimento desse procedimento efetuado pelo contribuinte, homologa o pagamento de forma tácita ou expressa.

No presente caso, não houve pagamento integral do ICMS devido, em função das irregularidades acima narradas. Inexistindo o pagamento, não há que se falar em homologação do lançamento, e sim em exigência de ofício do tributo devido, com os acréscimos legais, no prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I do CTN, que foi fielmente cumprido, conforme demonstrado acima.

No mesmo sentido, decidiu o Egrégio Superior Tribunal de Justiça, ao apreciar o Recurso Especial nº 448.416-SP, sob a relatoria do Ministro Otávio Noronha, cuja ementa assim expressa:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ICMS. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. ARTS. 150, § 4º, E 173, I, DO CTN.

1. NA HIPÓTESE EM QUE O RECOLHIMENTO DOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO OCORRE EM DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL E, POR CONSEQUENTE, PROCEDE-SE AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO (CTN, ART. 149), O PRAZO DECADENCIAL DE 5 (CINCO) ANOS, NOS TERMOS DO ART. 173, I, DO CTN, TEM INÍCIO NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE ESSE LANÇAMENTO (DE OFÍCIO) PODERIA HAVER SIDO REALIZADO.

Aspecto interessante a anotar refere-se à fundamentação do *decisum*. Após abordar as hipóteses vinculadas ao § 4º do art. 150, o relator assim se posicionou:

OUTRA HIPÓTESE, ENTRETANTO, É AQUELA EM QUE O SUJEITO PASSIVO NÃO CUMPRE, OU CUMPRE DE MODO DIVERSO, COM SUAS OBRIGAÇÕES. ASSIM OCORRENDO, A ATIVIDADE A SER PRATICADA PELO FISCO NÃO PODERÁ SER CARACTERIZADA COMO MERA HOMOLOGAÇÃO, JÁ QUE ESTA PRESSUPÕE A EXISTÊNCIA DAS PROVIDÊNCIAS ADOTADAS PELO CONTRIBUINTE PASSÍVEIS DE CONFIRMAÇÃO PELA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA. NESSE CASO, CABE AO FISCO, NA FORMA ESTABELECIDADA PELO ART. 149 DO CTN, PROCEDER AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO, QUE É EXECUTADO TAMBÉM NOS CASOS DE OMISSÃO OU INEXATIDÃO DO SUJEITO PASSIVO NO CUMPRIMENTO DOS DEVERES QUE LHE FORAM LEGALMENTE ATRIBUÍDOS. COM EFEITO, EM TAIS CASOS, NÃO HÁ O QUE SE HOMOLOGAR.

Da mesma forma, no julgamento de Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial o Ministro do STJ, o Relator Humberto Martins:

PROCESSO: AGRG NO ARESP 76977 RS 2011/0191109-3

RELATOR(A): MINISTRO HUMBERTO MARTINS

JULGAMENTO: 12/04/2012

ÓRGÃO JULGADOR: T2 - SEGUNDA TURMA

PUBLICAÇÃO: DJE 19/04/2012

**EMENTA**

TRIBUTÁRIO. CREDITAMENTO INDEVIDO DE ICMS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DA REGRA PREVISTA NO ART. 173, I, DO CTN. PRECEDENTES.

1. A JURISPRUDÊNCIA DO STJ FIRMOU O ENTENDIMENTO NO SENTIDO DE QUE, HAVENDO CREDITAMENTO INDEVIDO DE ICMS, O PRAZO DECADENCIAL PARA QUE O FISCO EFETUE O LANÇAMENTO DE OFÍCIO É REGIDO PELO ART. 173, I, DO CTN, CONTANDO-SE O PRAZO DE CINCO ANOS, A PARTIR DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE À OCORRÊNCIA DO FATO IMPONÍVEL, DONDE SE DESSUME A NÃO OCORRÊNCIA, *IN CASU*, DA DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO LANÇAR OS REFERIDOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS.

2. "NOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, QUANDO OCORRE O RECOLHIMENTO EM DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL, DEVE A AUTORIDADE FISCAL PROCEDER AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO (CTN, ART. 149), INICIANDO-SE O PRAZO DECADENCIAL DE CINCO ANOS NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO FEITO (ART. 173, I, DO CTN)." (RESP 973189/MG, REL. MIN. CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 04/09/2007, DJ 19/09/2007, P. 262).AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO. DECISÃO UNÂNIME.

Deve ser rejeitada, portanto, a arguição de decadência do crédito tributário relativo ao período de janeiro a dezembro de 2006 (01/01/06 a 23/12/06).

Das Irregularidades

Irregularidade “1.1” – Devolução de Mercadorias Avariadas ou Impróprias para Consumo

A irregularidade refere-se a aproveitamento indevido de créditos de ICMS, destacados em notas fiscais de devolução de mercadorias avariadas ou impróprias para consumo, emitidas pelos destinatários originais das mercadorias.

A apropriação também ocorreu mediante emissão de notas fiscais de entrada, emitidas pela própria Impugnante.

As mercadorias devolvidas referem-se a produtos alimentícios/salgados diversos, tais como: pães de queijo, lasanha, panqueca, nhoque, torta de frango, coxinha, empadinha, esfiha, pizza, massa de pastel, etc.

As operações objeto da presente autuação, ocorridas no período de setembro de 2006 a dezembro de 2010, estão listadas no quadro acostado às fls. 175/185, conforme tabela exemplificativa abaixo (a irregularidade não sofreu alterações nas retificações efetuadas pelo Fisco - vide fls. 185 e 4.263):

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Fl. Autos	Nota Fiscal nº	Data de Emissão	Emitente	UF	Observação	CFOP	Motivo Devolução	Valor ICMS
962	007170	16/1/2009	"CLAP INDUSTRIAL"	MG	NF ENTRADA	2.201	"Mercadoria S/Condições de Venda" - fl. 967	19,16
968	007172	16/1/2009	"CLAP INDUSTRIAL"	MG	NF ENTRADA	2.201	"Mercadoria Fora do Padrão de Venda" - fl. 973	93,67
974	007173	16/1/2009	"CLAP INDUSTRIAL"	MG	NF ENTRADA	2.201	"Mercadoria Imprópria P/Consumo" - fl. 979	19,16
980	007175	16/1/2009	"CLAP INDUSTRIAL"	MG	NF ENTRADA	2.201	"Mercadoria Fora do Padrão de Venda" - fl. 985	12,67
309	605934	26/9/2006	"DMA Distribuidora"	MG		5.202	"Danificado"	6,37
344	29787	13/12/2006	"Evelande Ltda"	MG		5.202	"Mercadoria Danificada"	290,27
444	752060	26/9/2007	"CARREFOUR"	MG		5.202	"AVARIADA" - fl. 445	138,06
573	18087	1/4/2008	"Supermerc. Mundial"	RJ		6.202	"Mercadoria Imprópria P/Consumo"	14,22
664	25607	3/4/2008	"Supermerc. Mundial"	RJ		6.202	"Mercadoria Imprópria P/Consumo"	5,52
668	32792	15/4/2008	"Supermerc. Mundial"	RJ		6.202	"Mercadoria Imprópria P/Consumo"	5,24
670	23641	29/4/2008	"Supermerc. Mundial"	RJ		6.202	"Mercadoria Imprópria P/Consumo"	3,43
675	24140	8/5/2008	"Supermerc. Mundial"	RJ		6.202	"Mercadoria Imprópria P/Consumo"	46,00
680	26372	13/5/2008	"Supermerc. Mundial"	RJ		6.202	"Mercadoria Imprópria P/Consumo"	18,58
701	20057	26/5/2008	"Prezunic Com. Ltda."	RJ		6.202	"Mercadoria Imprópria P/Consumo"	2,69
713	24753	12/6/2008	"Supermerc. Mundial"	RJ		6.202	"Mercadoria Imprópria P/Consumo"	1,44
721	40319	4/7/2008	"DMA Distribuidora"	MG		5.202	"Danificado"	48,95
804	19126	16/7/2008	"Supermerc. Mundial"	RJ		6.202	"Mercadoria Imprópria P/Consumo"	5,22
805	29874	23/6/2008	"Supermerc. Mundial"	RJ		6.202	"Mercadoria Imprópria P/Consumo"	1,60

As exigências referem-se ao ICMS indevidamente apropriado (inserido na recomposição da conta gráfica), acrescido das Multas de Revalidação e Isolada, previstas, respectivamente, nos arts. 56, inciso II, e 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, sendo esta última exigida em separado no subitem "3.2" do Auto de Infração, equivalente ao item "2" deste acórdão (vide relatório fiscal às fls. 51/60).

A Impugnante afirma que "vendeu mercadorias produtos de sua fabricação, sobretudo pão de queijo congelado, o qual representa 90% (noventa por cento) das vendas. Assim, destacou o ICMS na saída, decorrente da venda e recolheu aos cofres públicos".

Segundo sua versão, "alguns produtos ao chegarem ao adquirente estavam com as caixas que embalavam e protegiam os pães de queijo amassadas (avariadas), por isso devolveram a mercadoria e fizeram novos pedidos. O contribuinte reprocessa a massa do pão de queijo (os congelados são reaproveitados ao retornarem ao processo produtivo), já que a maioria absoluta das devoluções são decorrentes de caixas amassadas".

Salienta que a Empresa "cancela a nota fiscal de saída e emite outras de saída e recolhe o ICMS. A fiscalização curiosamente cancela o crédito do imposto referente a notas fiscais de saída do contribuinte e sugere que cancelou o crédito de entrada das matérias primas".

Ressalte-se, inicialmente, que, ao contrário do alegado pela Impugnante, o estorno efetuado pelo Fisco refere-se ao ICMS destacado nas respectivas notas fiscais de devolução, e não ao valor do imposto referente às matérias primas, materiais intermediários ou embalagens, utilizados na industrialização dos produtos fabricados pela empresa autuada (vide fls. 175/185).

Necessário evidenciar que as notas fiscais falam em "mercadorias avariadas ou impróprias para consumo". A Impugnante fala em caixas avariadas, mas não citou nenhuma nota fiscal que mencione tal fato.

Quanto à possibilidade de reaproveitamento das mercadorias "impróprias para consumo", como matéria prima (reprocessamento), não é admissível tal alegação,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

uma vez que esse reaproveitamento vai de encontro à legislação sanitária e, por outro lado, nenhum demonstrativo carreu aos autos a Impugnante, no sentido de demonstrar tal assertiva.

Assim, ao apropriar-se de créditos oriundos de devoluções de mercadorias deterioradas ou impróprias para o consumo, conforme notas fiscais relacionadas às fls. 175/185, a Impugnante contrariou as determinações do art. 70, inciso XI c/c art. 71, inciso V do RICMS/02.

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

(...)

XI - deva não ocorrer, por qualquer motivo, operação posterior com a mesma mercadoria ou com outra dela resultante;

(...)

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:

(...)

V - vierem a ser objeto de perecimento, deterioração, inutilização, extravio, furto, roubo ou perda, por qualquer motivo, da mesma mercadoria ou bem, ou de outra dela resultante, dentro do mesmo período em que se verificar o fato, ou no prazo de 30 (trinta) dias, em se tratando de calamidade pública, contado de sua declaração oficial;

Pela regra da não cumulatividade, o montante do imposto recolhido em cada operação transforma-se em crédito, devendo ser deduzido do valor a ser recolhido nas operações subsequentes.

A tributação aplicável às operações anteriormente realizadas com produto objeto de perecimento, que determine a perda de seu valor comercial, é válida, vale dizer, a perda da finalidade comercial, para a qual foi produzida determinada mercadoria, não enseja o cancelamento ou a anulação da tributação respectiva.

Certamente, uma mercadoria deteriorada ou considerada imprópria para o consumo (com prazo de validade vencido, por exemplo), em regra, não terá saídas subsequentes. Desse modo, não há que se falar em compensação do imposto, pela inocorrência de operação posterior. Em verdade, o dispositivo supracitado reforça o princípio da não cumulatividade, o qual veda a apropriação, sob a forma de crédito, nas situações em que não houver, por qualquer motivo, operação posterior com a mesma mercadoria (arts. 70, XI, e 71, V do RICMS/02).

Assim, o procedimento adotado pela Autuada **não** encontra respaldo na legislação vigente, afigurando-se, pois, legítimo o estorno do crédito procedido pelo Fisco.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Corroborar o entendimento acima, a decisão consubstanciada no Acórdão nº 20.293/11/3ª que, ao analisar matéria idêntica (um dos itens do processo), assim se posicionou:

ACÓRDÃO Nº 20.293/11/3ª

EMENTA (PARCIAL):

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – RETORNO DE MERCADORIA DANIFICADA. CONSTATADO APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITO DE ICMS - OPERAÇÃO PRÓPRIA E ICMS-ST, DECORRENTE DE NOTAS FISCAIS DE ENTRADA EMITIDAS COM CFOP 1.949, TENDO COMO NATUREZA DA OPERAÇÃO O RETORNO DE MERCADORIAS DANIFICADAS, CONTRARIANDO O DISPOSTO NO ART. 23, INCISO III DO ANEXO XV DO RICMS/02. EXIGÊNCIA DE ICMS, ICMS-ST, MULTA DE REVALIDAÇÃO SIMPLES E EM DOBRO PREVISTA NO ART. 56, INCISO II, C/C O § 2º, ITEM I DA LEI Nº 6.763/75 E MULTA ISOLADA CAPITULADA NO ART. 55, INCISO XXVI DA CITADA LEI. INFRAÇÃO CARACTERIZADA.

DECISÃO:

“(…)

1 - APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITO DE ICMS (OPERAÇÃO PRÓPRIA E ICMS-ST) DESTACADOS EM NOTAS FISCAIS DE ENTRADA COM CFOP 1949, TENDO COMO NATUREZA DA OPERAÇÃO O RETORNO DE MERCADORIAS DANIFICADAS.

CONFORME RELATADO, CUIDA ESTE ITEM DE APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DO IMPOSTO CONSIGNADOS NAS "NOTAS FISCAIS DE ENTRADA" ARROLADAS NAS PLANILHAS ANEXO I ANEXADA EM MEIO ELETRÔNICO – CD-R ACONDICIONADO NO ENVELOPE JUNTADO ÀS FLS. 51, QUE FORAM EMITIDAS PELA EMPRESA AUTUADA, NO PERÍODO DE JANEIRO/05 A OUTUBRO/08, REFERENTES A **RETORNO DE PRODUTOS DANIFICADOS**.

EXIGÊNCIA DE ICMS NORMAL, ICMS-ST, MULTA DE REVALIDAÇÃO SIMPLES E EM DOBRO CAPITULADAS NO ART. 56, INCISO II C/C O § 2º, INCISO I DA LEI Nº 6.763/75 E MULTA ISOLADA PREVISTA NO ART. 55, INCISO XXVI DA MESMA LEI.

VALE OBSERVAR QUE AS NOTAS FISCAIS EMITIDAS COM CFOP 1.949 REFEREM-SE A **RETORNO DE PRODUTOS DANIFICADOS**, TENDO NELAS O DESTAQUE DE ICMS – OPERAÇÃO PRÓPRIA E DO ICMS-ST, OBJETIVANDO A ANULAÇÃO DOS IMPOSTOS DESTACADOS NAS NOTAS FISCAIS DE VENDA.

(…)

NESSE DIAPASÃO, VALE CITAR EXCERTOS DO ACÓRDÃO Nº 20.189/11/3ª, DESTE CONSELHO DE CONTRIBUINTES, PTA Nº 01.000167308-51 ACIMA CITADO, PUBLICADO NO DIÁRIO OFICIAL EM 27/8/11, NO QUAL RESTOU CONSIGNADO QUE A AUTUADA CREDITA-SE DO IMPOSTO DESTACADO EM NOTAS FISCAIS (CFOP 1.949) REFERENTES A **TROCAS DE**

**MERCADORIAS DANIFICADAS POR MEIO DE PROCEDIMENTOS À MARGEM DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA, SENÃO CONFIRA-SE:**

(...)

TODAVIA, O PROCEDIMENTO DE CREDITAMENTO ADOTADO PELA EMPRESA AUTUADA, NÃO ENCONTRA RESPALDO NA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA MINEIRA, CONFORME SE VERÁ.

COM RELAÇÃO À MATÉRIA, A SEF/MG JÁ SE MANIFESTOU EM CONSULTAS RESPONDIDAS PELO ÓRGÃO COMPETENTE, EM CASOS ANÁLOGOS, NOS SEGUINTE TERMOS:

**CONSULTA DE CONTRIBUINTES Nº 209/2007**

**ICMS - SUCATA - EMBALAGENS DANIFICADAS - CARACTERIZAÇÃO - A MERCADORIA, OU PARCELA DESTA, QUE NÃO SE PRESTE PARA A MESMA FINALIDADE PARA A QUAL FOI PRODUZIDA CARACTERIZA-SE COMO SUCATA, APLICANDO-SE À OPERAÇÃO A ELA RELACIONADA O TRATAMENTO TRIBUTÁRIO PREVISTO NOS ARTS. 218 A 224, PARTE 1, ANEXO IX DO RICMS/02.**

**CRÉDITO DE ICMS - PERDA - MERCADORIAS DETERIORADAS - A DETERIORAÇÃO DO PRODUTO APÓS A ENTREGA AOS ADQUIRENTES CARACTERIZA-SE COMO PERDA NO ESTABELECIMENTO DESTES CLIENTES, NÃO SE APLICANDO AO CASO OS PROCEDIMENTOS RELATIVOS À DEVOLUÇÃO DE MERCADORIAS ESTABELECIDOS NA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.**

**EXPOSIÇÃO:**

O CONTRIBUINTE EXERCE A ATIVIDADE DE INDUSTRIALIZAÇÃO, COMERCIALIZAÇÃO, DISTRIBUIÇÃO, IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO DE PRODUTOS DE LIMPEZA DOMÉSTICA, INDUSTRIAL, AUTOMOTIVA, HIGIENE PESSOAL E ANIMAL, RECOLHENDO O ICMS PELO SISTEMA DE DÉBITO E CRÉDITO. AFIRMA QUE COM CERTA FREQUÊNCIA, A PEDIDO DE SEUS CLIENTES, TROCA MERCADORIAS QUE FORAM DETERIORADAS NO TRANSPORTE OU NA ESTOCAGEM.

(...)

**SOLUÇÃO:**

**1 E 2 - RESSALTE-SE, PRELIMINARMENTE, QUE A DETERIORAÇÃO DO PRODUTO APÓS A ENTREGA AOS ADQUIRENTES CARACTERIZA-SE COMO PERDA NO ESTABELECIMENTO DESTES CLIENTES, NÃO SE APLICANDO AO CASO OS PROCEDIMENTOS RELATIVOS À DEVOLUÇÃO DE MERCADORIAS ESTABELECIDOS NA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.**

(...)

HIPÓTESE DIVERSA É A PERDA DOS PRODUTOS ANTES DE SUA ENTREGA AOS CLIENTES. NESTE CASO, O CONTRIBUINTE ESTORNARÁ O CRÉDITO DAS MATÉRIAS-PRIMAS E PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS UTILIZADOS NA FABRICAÇÃO DOS PRODUTOS PERDIDOS, NOS TERMOS DO INCISO V, ART. 71, PARTE GERAL

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

DO RICMS/02, E MANTERÁ OS CRÉDITOS DAS EMBALAGENS QUE SERÃO VENDIDAS COMO SUCATA.

(...)

OBSERVE-SE, ASSIM, QUE A GLOSA DO CRÉDITO EM ANÁLISE REFERE-SE A CREDITAMENTO ORIUNDO DE DOCUMENTOS FISCAIS REFERENTES A TROCAS DE PRODUTOS DANIFICADOS, SENDO QUE TAIS PRODUTOS ENCONTRAVAM-SE NA POSSE DOS DESTINATÁRIOS INDICADOS EM TAIS NOTAS FISCAIS EMITIDAS PELA AUTUADA, CONFORME JÁ EXPOSTO.

VALE DESTACAR O DISPOSTO NO ART. 32, INCISO V DA LEI Nº 6.763/75, *IN VERBIS*:

ART. 32 - O CONTRIBUINTE DEVERÁ EFETUAR O ESTORNO DO IMPOSTO DE QUE SE TIVER CREDITADO SEMPRE QUE O SERVIÇO TOMADO OU A MERCADORIA OU O BEM ENTRADO NO ESTABELECIMENTO:

(...)

V - VIER A SER OBJETO DE PERECIMENTO, DETERIORAÇÃO, INUTILIZAÇÃO, EXTRAVIO, FURTO, ROUBO OU PERDA, POR QUALQUER MOTIVO, DA MESMA MERCADORIA OU BEM, OU DE OUTRA DELA RESULTANTE, DENTRO DO MESMO PERÍODO EM QUE SE VERIFICAR O FATO, OU NO PRAZO DE 30 (TRINTA) DIAS, EM SE TRATANDO DE CALAMIDADE PÚBLICA, CONTADO DE SUA DECLARAÇÃO OFICIAL.

A LEI Nº 6.763/75 DETERMINA O ESTORNO DO CRÉDITO, PORVENTURA LANÇADO, DE TAL PRODUTO DETERIORADO, HAJA VISTA QUE NÃO MAIS OCORRERÁ OPERAÇÃO RELATIVA À CIRCULAÇÃO DESSE PRODUTO.

ENTRETANTO, NO CASO DOS PRESENTES AUTOS, A CIRCULAÇÃO DAS MERCADORIAS EXISTIU ATÉ A OPERAÇÃO DE VENDA AO CLIENTE DA AUTUADA. LOGO, O IMPOSTO DESSA OPERAÇÃO (ICMS - OPERAÇÃO PRÓPRIA) É DEVIDO AO ESTADO, NÃO CABENDO AO CONTRIBUINTE ANULAR OS DÉBITOS DESSA OPERAÇÃO COM SUPOSTOS CRÉDITOS.

**A TRIBUTAÇÃO APLICÁVEL ÀS OPERAÇÕES ANTERIORMENTE REALIZADAS COM PRODUTO OBJETO DE PERECIMENTO QUE DETERMINE A PERDA DE SEU VALOR COMERCIAL É VÁLIDA. VALE DIZER, A PERDA DA FINALIDADE COMERCIAL PARA A QUAL FOI PRODUZIDA DETERMINADA MERCADORIA NÃO ENSEJA O CANCELAMENTO OU A ANULAÇÃO DA TRIBUTAÇÃO RESPECTIVA.**

(...)

**A MERCADORIA DETERIORADA TORNA-SE IMPRÓPRIA AO CONSUMO, PORTANTO, INSUSCETÍVEL DE CIRCULAÇÃO ECONÔMICA. ASSIM, NÃO SE APLICA AO CASO, OS PROCEDIMENTOS RELATIVOS À DEVOLUÇÃO DE MERCADORIAS COM APROVEITAMENTO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO ESTABELECIDOS NA LEGISLAÇÃO.**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

POR FIM, MOSTRA-SE CONTRÁRIO À LEGISLAÇÃO O PROCEDIMENTO ADOTADO PELA AUTUADA DE CREDITAR-SE DO ICMS - OPERAÇÃO PRÓPRIA E DO ICMS-ST DO PRODUTO QUE VEIO A DETERIORAR, CONFORME CONSTATAÇÃO OCORRIDA NO ESTABELECIMENTO DOS SEUS CLIENTES.

(...)

ASSIM, CORRETAS AS EXIGÊNCIAS FISCAIS DE ICMS, ICMS-ST, MULTA DE REVALIDAÇÃO SIMPLES E EM DOBRO CAPITULADA NO ART. 56, INCISO II C/C O § 2º, INCISO I DA LEI Nº 6.763/75 E MULTA ISOLADA PREVISTA NO ART. 55, INCISO XXVI DA MESMA LEI.” (GRIFOU-SE)

Apesar de a decisão acima tratar de matéria envolvendo substituição tributária, o cerne da questão é exatamente o mesmo, ou seja, decidiu-se pela impossibilidade da apropriação de créditos relativos à devolução de mercadoria danificada (imprópria para consumo).

O mesmo entendimento também foi defendido no Acórdão nº 14.765/01/3ª, que possui a seguinte ementa:

EMENTA PARCIAL:

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO – APROPRIAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITOS DE ICMS ORIGINÁRIOS DE NOTAS FISCAIS RELATIVAS A DEVOLUÇÕES DE MERCADORIAS DETERIORADAS OU COM PRAZO DE VALIDADE VENCIDO. ALEGAÇÃO DE REAPROVEITAMENTO DAS MERCADORIAS COM PRAZO DE VALIDADE VENCIDO, COMO MATÉRIA PRIMA, NÃO RESTOU COMPROVADA, JUSTIFICANDO O ESTORNO DE CRÉDITOS. MANTIDAS AS EXIGÊNCIAS FISCAIS.

A Impugnante alega, ainda, que o dispositivo citado pelo Fisco (art. 70, inciso V do RICMS/02 – vedação de créditos referentes a notas fiscais inidôneas, falsas ou ideologicamente falsas) não se coaduna com a acusação fiscal, o que configuraria “um grave atentado aos princípios constitucionais”.

O Fisco realmente cometeu um equívoco à fl. 51, ao citar o art. 70, inciso V do RICMS/02, quando descreveu a irregularidade “3.1.1”, narrando que “o contribuinte aproveitou indevidamente crédito de notas fiscais referentes à entrada de mercadorias de sua produção, devolvidas por estarem avariadas ou impróprias para consumo, e não procedeu ao estorno desses valores conforme preceitua o inciso V do artigo 70 da parte geral do Decreto Estadual n. 43.080, de 31 de dezembro de 2002 – RICMS/02”.

No entanto, tal equívoco não implicou em cerceamento de defesa, como afirmado pela Autuada, uma vez que o dispositivo legal aplicável à matéria (art. 71, inciso V do RICMS/02) foi correta e expressamente citado, tanto na planilha “Relação dos códigos de ocorrências que levaram ao estorno de créditos na conta gráfica” acostada à fl. 136 (Código “1” – “Devolução – Falta de Estorno – Mercadoria Imprópria para Consumo”), quanto na planilha relativa à irregularidade em análise, mais precisamente à fl. 175.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ademais, a acusação fiscal, juntamente com as cópias das notas fiscais acostadas aos autos, não deixa qualquer dúvida de que o estorno dos créditos refere-se a devolução de mercadorias impróprias para consumo, não deixando, pois, qualquer dúvida quanto ao assunto.

A Impugnante questiona, ainda, uma eventual duplicidade de exigências com relação às Notas Fiscais n<sup>o</sup>s 010.200 e 38.651, de 22/01/09 e 30/06/09, respectivamente.

Data de Emissão	Data do Lançamento	Nota Fiscal	Valor Total	Base de Cálculo	Valor ICMS	Código Ocorrência
22/1/2009	22/1/2009	010200	36,30	36,30	4,36	1 e 5
30/6/2009	1/7/2009	38651	29,00	29,00	2,03	1 e 7

No entanto, como se observa no quadro acima e às fls. 177 e 179, o Fisco apenas indicou que a **apropriação indevida** dos créditos relativos às notas fiscais em questão se enquadrava, de forma cumulativa, nas irregularidades “1.1” (devolução de mercadoria imprópria para consumo) e “1.5” (estabelecimento diverso) ou “1.1” e “1.7” (falta de apresentação da 1<sup>a</sup> via da NF), porém **a glosa foi efetuada uma única vez.**

Corretas, portanto, as exigências fiscais.

### Irregularidade “1.2” – Retorno Integral de Mercadoria não Entregue ao Destinatário

A irregularidade refere-se a aproveitamento indevido de créditos de ICMS, destacados em notas fiscais de entrada, emitidas para acobertar o retorno integral de mercadorias de sua produção, não entregues aos destinatários, relativas ao período de outubro de 2006 a dezembro de 2010 (fls. 186/198 e fls. 4.264/4.276 – irregularidade não sofreu alterações nas retificações efetuadas pelo Fisco).

As exigências referem-se ao ICMS indevidamente apropriado (inserido na recomposição da conta gráfica), acrescido das Multas de Revalidação e Isolada, previstas, respectivamente, nos arts. 56, inciso II, e 55, inciso XXVI da Lei n<sup>o</sup> 6.763/75, sendo esta última exigida em separado no subitem “3.2” do Auto de Infração, equivalente ao item “2” deste acórdão (vide relatório fiscal às fls. 51/60).

A glosa dos créditos foi motivada por várias circunstâncias contrárias às disposições contidas na legislação vigente, sendo assim relatadas pelo Fisco (fl. 51):

“As notas fiscais, por muitas vezes, não estão acompanhadas da nota fiscal de saída ou DANFE que acompanhou o transporte – vide relação em anexo -, ou, quando estão acompanhadas, não contêm a anotação da ocorrência, não apresentam a declaração do motorista nem do destinatário, muitas vezes, encontra-se carimbo de posto fiscal de outro estado com data da saída da mercadoria, mas não os vê para o retorno.”

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A motivação da autuação tornou-se ainda mais clara pela planilha acostada às **fls. 199/217**, na qual o Fisco indicou, por documento fiscal, a ocorrência que ensejou o estorno do respectivo crédito. De uma forma resumida, em termos quantitativos (nº de notas fiscais por ocorrência), a glosa dos créditos pode ser assim sintetizada:

Ocorrência Verificada	Notas Fiscais com a Ocorrência	
	Quantidade	Exemplos
Sem declaração.	195	Fls. 325, 441, 443, 475, 481, 496, 501, 539, 544, 622, 632, 648, 653, etc.
Não está acompanhada da nota de saída	6	Fls. 459, 464, 467, etc.
Apresenta carimbo de posto e não tem declaração	59	fls. 517, 548, 553, 558, 579, 585, 590, 595, 606, 612. etc.
Nota de saída não mencionada e sem declaração	1	Fl. 522
Carimbo de conferido, recebido, e não tem declaração	2	fls. 562/566 e 2.102/2.107
ICMS não destacado. Apresenta carimbo de posto e sem declaração	11	Fls. 744, 749, 756, 761, 766, 771, etc.
Não menciona a nota de saída e não está acompanhada dela.	1	Fl. 1.015
Canhoto de recebimento não está anexo e sem declaração	1	fls. 1.219/1.223
Selo de posto fiscal e sem declaração.	2	Fls. 1.545/1.548 e 1.767/1.771
Faltam todas as vias (entrada e saída)	3	Fls. 1.997/1.999
Documento de saída não é o que acompanhou o trânsito.	9	Fls. 2.322, 2.324, 2.339, 2.341, 2.343, etc.
Menciona DANFE de 01/2009 e não está acompanhada da via que acobertou o	6	Fls. 2.412/2.417

Fica afastada, portanto, a alegação da Impugnante de que “a fiscalização dificulta o trabalho da defesa já que sempre apresenta seu lançamento com as seguintes expressões: ‘por muitas vezes’, sem explicar quais muitas vezes..., quais as notas fiscais compreendem a expressão ‘muitas vezes’”, pois, conforme demonstrado, o relatório fiscal, acompanhado das planilhas de fls. 186/198 e 199/217 não deixam qualquer dúvida quanto à motivação do estorno levado a efeito, sendo, inclusive, individualizada (a motivação) por documento fiscal.

Insta destacar que o trabalho fiscal encontra-se alicerçado no art. 78 do RICMS/02, face à inobservância das condições estabelecidas nos §§ 2º e 3º do citado dispositivo legal, *in verbis*:

Art. 78. O estabelecimento que receber em retorno integral mercadoria não entregue ao destinatário, para recuperar o imposto anteriormente debitado, deverá:

I - emitir nota fiscal na entrada, fazendo referência à nota fiscal que acobertou o transporte da mercadoria;

II - escriturar a nota fiscal de que trata o inciso anterior no livro Registro de Entradas, nas colunas “ICMS - Valores Fiscais” e “Operações com Crédito do Imposto”;

(...)

§ 2º O transportador e, se possível, também o destinatário, mediante declaração datada e assinada, consignarão, no verso da nota fiscal ou do DANFE, o motivo pelo qual a mercadoria não foi

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

entregue e, sendo o destinatário contribuinte, deverá apor no verso do documento o carimbo relativo à sua inscrição no CNPJ.

Efeitos de 15/12/2002 a 31/03/2008 - Redação original:

“§ 2º O transportador e, se possível, também o destinatário, mediante declaração datada e assinada, consignarão, no verso da nota fiscal citada no parágrafo anterior, o motivo pelo qual a mercadoria não foi entregue e, sendo o destinatário contribuinte, este aporá no verso da referida nota fiscal o carimbo relativo à sua inscrição no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ).”

§ 3º A recuperação do imposto somente será possível no caso em que:

I - a nota fiscal ou o DANFE que acobertou ou acompanhou o retorno contenha o visto do Posto de Fiscalização, se existente no itinerário normal que deva ser percorrido pelo transportador;

Efeitos de 15/12/2002 a 31/03/2008 - Redação original:

“I - a nota fiscal que acobertou o retorno contenha o “visto” do Posto de Fiscalização, se existente no itinerário normal que deva ser percorrido pelo transportador;”

II - o contribuinte tenha observado o disposto nos parágrafos anteriores

Observe-se que na maioria absoluta das notas fiscais, incluindo aquelas com outros tipos de ocorrências, não consta a declaração a que faz alusão o § 2º acima, ou seja, não há nos referidos documentos fiscais declaração indicando o motivo pelo qual a mercadoria **não** foi entregue ao destinatário. Além disso, inexistem nos documentos o carimbo relativo à inscrição no CNPJ do destinatário da mercadoria, dentre outras ocorrências.

A título de complementação, segue abaixo trecho da manifestação fiscal sobre a matéria ora em apreço (fls. 4.335/4.336), que refuta com muita propriedade os argumentos apresentados pela Defesa:

Embora a impugnante alegue que cumpriu todo o disposto no artigo 78 do RICMS/02, no que diz respeito às “condições para aproveitamento do crédito” a documentação anexa ao Auto de Infração evidencia o contrário. Realmente em algumas situações o artigo foi cumprido com inteireza e o crédito foi mantido, inclusive, teve-se o cuidado de apreender algumas notas fiscais que evidenciam isso (vide fls. 2926/2941). Mas para os demais casos, a legislação foi ignorada. E a impugnante confirma o desdém quando menciona

que os requisitos previstos nesse dispositivo não são mais necessários após a nota fiscal eletrônica.

Interessante é que ela transcreve o dispositivo, mas não percebe o seu teor, principalmente, o do inciso II do parágrafo 3º que, por oportuno, se transcreve:

‘ART. 78

[...]

§ 3º - A recuperação do imposto somente será possível no caso em que:

[...]

II – o contribuinte tenha observado o disposto nos parágrafos anteriores’

Elaborou-se uma planilha evidenciando as ocorrências para cada documento fiscal, mas parece que a impugnante sequer folheou os anexos do auto de infração que visa impugnar. É-nos imensamente desgostoso, realizar um trabalho com zelo, capricho e atenção aos princípios que o fundamentam e, depois, assistir ao contribuinte desdenhar esse trabalho da forma como foi feita pela impugnante.

A planilha mencionada no parágrafo anterior é a de fls. 199/217 e como se pode ver de sua análise e confronto com os documentos fiscais, o disposto no artigo 78 não foi cumprindo, portanto, por força do inciso II do § 3º acima transcrito, afastado o direito ao creditamento para esses casos.

A situação fática para este item é clara e forte. Tem-se nota fiscal de entrada – retorno integral - que não se faz acompanhar da respectiva nota fiscal de saída (fl. 464 e 467), tem-se nota fiscal de saída com carimbo de conferido e recebido pelo adquirente (fl. 2105), nota fiscal de saída sem declaração de motivo da devolução gerando crédito no remetente (fl. 539), nota fiscal de saída sem canhoto de recebimento e também sem declaração (fl. 1223) e nota de fiscal de entrada – retorno integral - emitida em março para DANFE de janeiro e sem a via deste (fl. 2412/2417).

Está-se diante de uma verdadeira afronta ao princípio da não-cumulatividade, porque diante de tanta ocorrência, o que se extrai é que as mercadorias seguiram seu destino, mas não geraram o débito em seu estabelecimento industrializador. Salienta-se que foram encontradas situações que se enquadram perfeitamente em caso de retorno integral de mercadoria, cujo crédito deve e foi mantido, conforme já dito anteriormente. Mas para os documentos objeto

deste item, os requisitos não foram atendidos e afastam o direito a este crédito.

Quanto à alegação da impugnante de que o Decreto Estadual – RICMS/02 – extrapolou a Lei Estadual 6.763/75, quando de sua regulamentação, não se manifestará por não ser competência do nobre Conselho julgar estas situações, segundo artigo 110 do RPTA. (grifou-se)

Assim, corretamente agiu o Fisco ao estornar os créditos ora apreciados, uma vez que não observadas, pela Impugnante, as condições estabelecidas na legislação de regência do imposto, especialmente aquelas previstas nos §§ 2º e 3º do art. 78 do RICMS/02.

#### Irregularidades “1.3” e “1.12” – Créditos Referentes a Materiais de Uso e Consumo

As irregularidades referem-se a aproveitamento indevido de créditos de ICMS, destacados em notas fiscais de aquisições de materiais destinados ao uso e consumo do estabelecimento, no período de janeiro de 2006 a outubro de 2010, conforme planilhas acostadas às fls. 218/227 e 243/244, respectivamente.

A única distinção entre as duas irregularidades é que na primeira (item “1.3”) houve o estorno integral do imposto destacado nas respectivas notas fiscais, uma vez que todos os produtos nelas constantes foram classificados como materiais de uso e consumo; na segunda (item “1.12”) o estorno foi apenas parcial, uma vez que apenas parte das mercadorias listadas nas notas fiscais tinha a mesma classificação (uso e consumo).

As exigências referem-se ao ICMS indevidamente apropriado (inserido na recomposição da conta gráfica), acrescido das Multas de Revalidação e Isolada, previstas, respectivamente, nos arts. 56, inciso II, e 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, sendo esta última exigida em separado no subitem “3.2” do Auto de Infração, equivalente ao item “2” deste acórdão (vide relatório fiscal às fls. 51/60).

A vedação ao crédito relativo a materiais de uso e consumo está prevista no art. 70, inciso III do RICMS/02, *verbis*:

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

(...)

III - se tratar de entrada, até 31 de dezembro de 2019, de bens destinados a uso ou a consumo do estabelecimento.

Efeitos de 14/08/2007 a 31/12/2010

“III - se tratar de entrada, até 31 de dezembro de 2010, de bens destinados a uso ou a consumo do estabelecimento.”

Efeitos de 1º/01/2007 a 13/08/2007

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

"III - se tratar de entrada, até 31 de dezembro de 2010, de bens destinados a uso ou a consumo do estabelecimento, excetuadas as hipóteses previstas nos incisos VI e VII do caput do artigo 66 deste Regulamento."

Efeitos de 17/12/2002 a 31/12/2006

"III - se tratar de entrada, até 31 de dezembro de 2006, de bens destinados a uso ou a consumo do estabelecimento, excetuadas as hipóteses previstas nos incisos VI e VII do caput do artigo 66 deste Regulamento."

Saliente-se, inicialmente, que após análise dos documentos acostados aos autos pela Impugnante, em decorrência da diligência determinada pela 3ª Câmara de Julgamento, especialmente das planilhas de fls. 4.514/4.550 e 4.552/4.570, o Fisco promoveu as seguintes retificações:

- foram migradas para a irregularidade "1.6" as exigências relativas às Notas Fiscais nº 31852 e 111436, cuja motivação para o estorno estava inserida tanto no item "1.3" quanto no item "1.6";

- apesar de não ter repercussão financeira, a motivação do estorno relativo às Notas Fiscais de numeração 668683, 43, 2043, 738240 e 31289, que indicava, de forma cumulativa, os itens "1.3" e "1.6" (sem duplicidade de exigências), foi mantida somente na irregularidade "1.3";

- foram canceladas as exigências relativas à Nota Fiscal nº 318473 e parcialmente excluídas as referentes à Nota Fiscal nº 331133;

- com essas alterações, a glosa dos créditos vinculados à irregularidade "1.3" sofreu uma redução de R\$ 1.038,40 (R\$ 1.038,40 = R\$ 39.289,22 – 38.205,82 – vide fls. 227 e 4.698).

Alterações Promovidas na Irregularidade "1.3"						
Motivo do Estorno	Data Lançamento	NF nº	Valor	ICMS Estornado	Alteração (Descrição)	Alteração (R\$)
"1.3" C/C "1.6"	13/03/06	31852	690,00	124,20	MOTIVO DO ESTORNO MODIFICADO PARA O ITEM "1.6"	-124,20
	19/12/06	111436	7.707,39	924,89		-924,89
	13/04/07	668683	869,17	91,57	EXIGÊNCIAS PASSARAM A CONSTAR, EXCLUSIVAMENTE, NO ITEM "1.3"	0,00
	25/04/07	43	619,17	54,49		0,00
	11/05/07	2043	284,94	51,29		0,00
	21/06/07	738240	1.416,24	147,35		0,00
17/07/07	31289	220,00	39,60	0,00		
"1.3"	26/02/09	318473	226,68	25,40	EXIGÊNCIAS CANCELADAS	-25,40
	08/07/09	331133	644,10	13,11	ICMS ESTORNADO PASSOU A SER DE R\$ 4,20	-8,91
<b>Total</b>						<b>-1.083,40</b>

De acordo com a Impugnante, "os créditos a que se refere este item, tratam-se de material de limpeza, extremamente necessários à higiene de indústria alimentícia e são de exigência de órgãos públicos de vigilância sanitária".

Nesse sentido, defende a tese de que "a apropriação de crédito de ICMS de bens, cuja aquisição decorre de exigências de órgãos regulatórios da prestação de serviço, como por exemplo, materiais de limpeza é legal".

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Conclui que “assiste direito ao contribuinte de creditar-se de tudo aquilo que esteja vinculado ao seu processo produtivo e que gerou débito de ICMS, respeitando assim o consagrado princípio constitucional da não cumulatividade”, nos termos do art. 20 da Lei Complementar nº 87/96.

Deve-se ressaltar, inicialmente, que os créditos glosados pelo Fisco **não** se referem, exclusivamente, a materiais de limpeza ou higienização, atingindo também, materiais de consumo diversos, tais como: café, CD gravável, copos descartáveis, formulário contínuo, grampeador, neosaldina, papel higiênico, papel ripax, pasta polionda com elástico, perciana, refresco Clight, refresco Vilma, sorrisal, suco Jandaia, sundow, tela desodorizante p/mictório, telha, tijolo furado, tinta piso, etc. (vide fls. 247 e seguintes).

É bem verdade que existem produtos destinados à limpeza, sanitização e higienização das instalações industriais (*ex.: álcool, água sanitária, desinfetantes, detergentes, luvas plásticas, papel toalha, pano multi-uso, “Sandet” - sanitizante, sacos de lixo, “White-Per-Sab Anti-Sepsia das Mãos”, etc.*), porém esses produtos **não** podem ser classificados como intermediários, como quer a Impugnante, por não se enquadrarem na definição da norma tributária disciplinada no art. 66, V do RICMS/02 e na Instrução Normativa nº 01/86.

Segundo esses dispositivos, produto intermediário é aquele que, empregado diretamente no processo de industrialização, integra-se ao novo produto, ou aquele que, embora não se integre ao novo produto, seja consumido imediata e integralmente no curso da industrialização.

A Instrução Normativa define como consumido diretamente no processo de industrialização, o produto individualizado, quando sua participação se der num ponto qualquer da linha de produção, mas nunca marginalmente ou em linhas independentes, e na qual o produto tiver o caráter de indiscutível essencialidade na obtenção do novo produto.

Define, ainda, como produto intermediário, aquele que, desde o início de sua utilização na linha de produção, vai-se consumindo ou desgastando, contínua, gradativa e progressivamente, até resultar acabado, esgotado ou inutilizado, por força do cumprimento de sua finalidade específica, sem comportar recuperação de seu todo ou de seus elementos.

Pela própria natureza dos produtos objeto da presente autuação, percebe-se nitidamente que eles não se enquadram nessa definição.

Esse entendimento é corroborado pela resposta dada pela SUTRI à Consulta de Contribuinte nº 128/00, *verbis*:

### **Consulta de Contribuinte nº 128/2000**

(MG de 14)

PTA Nº 16.000047689-70

Consulente: Maroca & Russo Indústria e Comércio Ltda.

Origem: Rio Casca - MG

**Assunto:**

PRODUTO INTERMEDIÁRIO - APROVEITAMENTO DE CRÉDITO - Somente o ICMS relativo à aquisição de produtos intermediários, assim entendidos, aqueles consumidos ou integrados ao produto final na condição de elementos indispensáveis a sua composição, ensejará direito ao crédito, nos termos do subitem 2.2, § 1º, art. 66, Parte Geral do RICMS/96.

**Exposição:**

A Consulente, do ramo de laticínio, informa que tem por atividade a produção de doces, ração para animais, embalagem para uso próprio, comercialização de materiais e ferramentas para agricultura e pecuária, produtos veterinários, fertilizantes, sementes e adubos.

Declara que, no desenvolvimento de suas atividades, adquire diversas mercadorias para serem utilizadas diretamente no processo industrial e que tais mercadorias são indispensáveis à obtenção do efeito bactericida na produção e da qualidade dos seus produtos.

Afirma, ao final de sua exposição, que tem aproveitado créditos referentes à aquisição de produtos para higienização no seu processo produtivo.

Isso posto,

**Consulta:**

1 - O consumo de produto na linha de fabricação ou a integração de material ao produto final gera crédito do ICMS, conforme subitem 2.2, § 1º, art. 66, Parte Geral do RICMS/96?

2 - No citado dispositivo estão compreendidas as matérias-primas e produtos intermediários consumidos na linha de produção?

3 - O ICMS relativo à aquisição de material de higienização utilizado na linha de produção da Consulente gera direito a crédito?

**RESPOSTA:**

1, 2 e 3 - O subitem 2.2, § 1º, art. 66, Parte Geral do RICMS/96 estabelece que são compreendidos entre as matérias-primas e produtos intermediários aqueles que sejam consumidos ou que integrem o produto final na condição de elemento indispensável a sua composição.

O dispositivo aponta claramente para aqueles materiais que são imprescindíveis à fabricação de um produto

novo, ou seja, aqueles cuja presença ou participação na obtenção desse produto poderá ser comprovada.

**Não é o caso de produtos químicos utilizados na limpeza, higienização ou esterilização de vasilhames, equipamentos ou instalações industriais.**

**Assim, o ICMS relativo à aquisição de tais produtos, que são de uso e consumo pelo que se deduz da exposição, não implica créditos na apuração do imposto da Consulente,** que somente poderá aproveitá-los a partir de 01/01/2003, conforme inciso I, art. 33 da Lei Complementar N.º 87, de 13/09/96.

(...)"

Acrescente-se que há decisões do TJ/MG sobre matéria similar à ora apreciada, com o mesmo entendimento aqui exposto, conforme trecho abaixo reproduzido:

A DECISÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA, EMBARGOS INFRINGENTES NA APELAÇÃO CÍVEL 20.184/4 DE 22/08/1991, JÁ AQUELA ÉPOCA À LUZ DA VIGÊNCIA DE OUTRO REGULAMENTO, TEVE PARECER CONTRÁRIO DO RELATOR E DO PRIMEIRO VOGAL, QUE PRONUNCIARAM:

EMBORA INDISPENSÁVEIS AO PROCESSO PRODUTIVO OS PRODUTOS DE LIMPEZA E DESINFECÇÃO, NÃO GERAM CRÉDITOS APROVEITÁVEIS AO ABATIMENTO DO ICM. AFIRMA O PROLATOR DO VOTO MINORITÁRIO QUE A INDISPENSABILIDADE DOS PRODUTOS DE LIMPEZA NO PROCESSO INDUSTRIAL TORNA-SE IRRELEVANTE À CARACTERIZAÇÃO DO DIREITO AO CRÉDITO TRIBUTÁRIO, PORQUE TAIS PRODUTOS (DETERGENTES E SIMILARES) NÃO PODEM SER CONSIDERADOS INTERMEDIÁRIOS NA OBTENÇÃO DE BEBIDAS E REFRIGERANTES, POR ISSO NÃO OS CONSIDERANDO PARA O CÔMPUTO FINAL DO PRODUTO PARA GERAR O CRÉDITO DE ICM, FUNDADO NO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE.

(...)

A INDISPENSABILIDADE DOS PRODUTOS (DETERGENTES E SIMILARES) PARA O PRODUTO FINAL É IMPERTINENTE PARA EFEITO DE RECONHECER-SE DIREITO DE CRÉDITO DO ICM RECOLHIDO NA AQUISIÇÃO DE DITOS PRODUTOS.

TAIS PRODUTOS SÃO BENS DE CONSUMO PARA O ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL DA EMBARGADA, MAS NÃO PODEM GERAR O DIREITO DE CRÉDITO.

O DIREITO DE ABATIMENTO, PARA EFEITO DE NÃO-CUMULATIVIDADE, DIZ RESPEITO AO CRÉDITO QUE SE LIMITE À AQUISIÇÃO DE MATÉRIA-PRIMA OU MATERIAL SECUNDÁRIO QUE SE INTEGRA FINALMENTE NO PRODUTO RESULTANTE DO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO, NÃO COMO AQUI, ONDE

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

EMBORA INDISPENSÁVEIS PARA A INDÚSTRIA DA EMBARGADA, NÃO INTEGREM O PRODUTO, AQUELES PRÓPRIOS DE LIMPEZA, AINDA QUE NECESSÁRIOS PARA A LAVAGEM DE VASILHAME.”

COMUNGANDO COM OS PRONUNCIAMENTOS TRANSCRITOS ACIMA, EM DECISÃO MAIS RECENTE, O MESMO TRIBUNAL, DECIDIU NO PROCESSO 1.0433.98.000323-3/001(1), ACÓRDÃO DE 14/10/2004, PELA INADMISSÃO DO APROVEITAMENTO DOS CRÉDITOS RELACIONADOS COM A AQUISIÇÃO DE **SODA CÁUSTICA, SABÕES, DETERGENTES E LUBRIFICANTES UTILIZADOS NA LUBRIFICAÇÃO DE MÁQUINAS, BEM COMO NA LIMPEZA E HIGIENIZAÇÃO DE VASILHAMES E EQUIPAMENTOS, UTILIZADOS POR ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL FABRICANTE DE REFRIGERANTES**, POSTULANDO QUE OS PRODUTOS SÃO UTILIZADOS EM FASES PREPARATÓRIAS DO PROCESSO PRODUTIVO, LINHA MARGINAL E INDEPENDENTE, SEM NENHUMA APLICAÇÃO NO PROCESSO CENTRAL DE PRODUÇÃO.

DESTARTE É IRRELEVANTE A IMPORTÂNCIA DOS PRODUTOS DE LIMPEZA E HIGIENIZAÇÃO, POIS, “O PROBLEMA NÃO É DE JUSTIÇA, MAS DE LEGALIDADE”, AFIRMA O DESEMBARGADOR SCHALCHER VENTURA, EM VOTO PROFERIDO NO ACÓRDÃO ABAIXO TRANSCRITO, PROFERIDO NA TERCEIRA CÂMARA CÍVEL DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA DE MINAS GERAIS, QUE TÃO-BEM SE APLICA AO CASO.

(...)

O SR. PRESIDENTE (DES. SCHALCHER VENTURA):

MEU VOTO É O SEGUINTE:

(...)

PRETENDE A EXECUTADA, ORA APELADA, INCLUIR OS **PRODUTOS, ADQUIRIDOS PARA UTILIZAÇÃO NA DESINFECÇÃO DE VASILHAME E NA LUBRIFICAÇÃO DE ESTEIRAS, NO CONCEITO DE PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS, ALEGANDO QUE A SODA CÁUSTICA, OS SABÕES, DETERGENTES E LUBRIFICANTES DE ESTEIRA SÃO MATERIAIS INDISPENSÁVEIS AO CICLO DE PRODUÇÃO DAS MERCADORIAS QUE COMERCIALIZA** (NA ESPÉCIE, REPRESENTADAS POR REFRIGERANTES), EM CONTRAPOSIÇÃO AO ENTENDIMENTO DA FISCALIZAÇÃO ESTADUAL, QUE ENQUADROU TAIS PRODUTOS ENTRE OS MATERIAIS DE USO E CONSUMO, NÃO INTEGRANTES DO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO.

(...)

**LUBRIFICAÇÃO DE MAQUINÁRIO, LIMPEZA E HIGIENIZAÇÃO DE VASILHAMES E EQUIPAMENTOS UTILIZADOS PELO ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL, CONSTITUEM FASES PREPARATÓRIAS DO PROCESSO PRODUTIVO. OS PRODUTOS ALI UTILIZADOS NÃO TÊM APLICAÇÃO NO PROCESSO CENTRAL DE INDUSTRIALIZAÇÃO, POIS PARTICIPAM DO PROCESSO INDUSTRIAL EM LINHAS MARGINAIS E INDEPENDENTES DAQUELE. ENTENDIMENTO CONTRÁRIO NOS LEVARIA A AMPLIAR INDEFINIDAMENTE O LEQUE DE "PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS",**

PARA EFEITO DO APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DE ICMS, ADOTANDO, COMO TAL, TODO E QUALQUER MATERIAL NECESSÁRIO AO FUNCIONAMENTO DA INDÚSTRIA E UTILIZADO NAS DIVERSAS FASES PRECEDENTES AO PROCESSO PRODUTIVO, COMO INTEGRANTE DO PRODUTO FINAL, OU MESMO CONSUMIDO NO PROCESSO CENTRAL DE INDUSTRIALIZAÇÃO. (GRIFO NOSSO)

SOBRE A MATÉRIA, HÁ VÁRIOS PRECEDENTES DESTA TRIBUNAL, NO SENTIDO DA INADMISSÃO DE TAIS CRÉDITOS DE ICMS: AC 69.277-2, REL. DES. MURILO PEREIRA, J. 01.08.96; AC 70.703-4, REL. DES. FERNANDES FILHO, J. 19.08.97; AC 55027-9, REL. DES. CORRÊA DE MARINS, J. 20.06.96.

(...)

TODAVIA, O PROBLEMA NÃO É DE JUSTIÇA, MAS DE LEGALIDADE E ESTA SÓ PODE TER MODIFICAÇÃO EM OUTRO PODER DA REPÚBLICA...

NOTA-SE QUE A DECISÃO FOI EXARADA EM UM MOMENTO QUE A DISCUSSÃO SOBRE A QUESTÃO JÁ SE ENCONTRAVA BASTANTE SEDIMENTADA, TANTO QUE MENCIONA EXPRESSAMENTE VÁRIOS PRECEDENTES DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA DE MINAS GERAIS, NO SENTIDO DA INADMISSÃO DE TAIS CRÉDITOS DE ICMS.

Assim, a glosa dos créditos afigura-se correta, uma vez que respaldada no art. 70, inciso III do RICMS/02, que veda a apropriação de créditos relativos a materiais de uso e consumo.

#### Irregularidade “1.4” – Créditos Lançados em Duplicidade

Conforme já relatado, a Impugnante reconheceu a infração relativa ao item “1.4” e quitou as respectivas exigências, mediante parcelamento (Termo de Reconhecimento Parcial de Débito, acostado às fls. 4.153/4.154).

Apesar de ter havido uma reinserção indevida das exigências em questão no DCMM de fls. 4.602/4.606, elas foram **novamente excluídas do crédito tributário**, após a diligência determinada pela Assessoria (fl. 4.734), o que pode ser observado pelas observações e demonstrativos de fls. 4.737/4.746 e seus respectivos anexos (fls. 4.747/4.820).

#### Irregularidade “1.5” – Mercadorias Destinadas a Estabelecimento Diverso

A irregularidade refere-se a aproveitamento indevido de créditos de ICMS destacados em notas fiscais que indicam, como destinatários das mercadorias, estabelecimentos diversos do contribuinte autuado (*a irregularidade não sofreu alterações nas retificações efetuadas pelo Fisco*).

As exigências referem-se ao ICMS indevidamente apropriado (inserido na recomposição da conta gráfica), acrescido das Multas de Revalidação e Isolada, previstas, respectivamente, nos arts. 56, inciso II, e 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, sendo esta última exigida em separado no subitem “3.2” do Auto de Infração, equivalente ao item “2” deste acórdão (vide relatório fiscal às fls. 51/60).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

NF nº	Valor ICMS	Código da Ocorrência	FL. AUTOS	DESTINATÁRIO	CNPJ	IE
010200	4,36	1 e 5	1.008	NOSSO PÃO PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA	19.834.332/0001-08	518258612.01-45
165849	71,82	5	1.058	CLAP INDUSTRIAL DE ALIMENTOS LTDA	22.545.032/0001-05	388534819.00-01

O crédito relativo à **Nota Fiscal nº 010200, no valor de R\$ 4,36, já foi estornado no item “1.1”**, que se refere a aproveitamento indevido de crédito relativo à devolução de mercadoria imprópria para o consumo. A nota fiscal em questão somente foi indicada neste item para “reforçar” a acusação fiscal de aproveitamento de crédito em desacordo com a legislação tributária, ou seja, não há estorno cumulativo de crédito, mas somente uma acusação de que o crédito é indevido por duas razões: (i) por se referir a devolução de mercadoria imprópria para consumo e (ii) por contar na nota fiscal destinatário diverso do estabelecimento autuado.

Quanto à Nota Fiscal nº 165849, cuja cópia encontra-se acostada à fl. 1.058, apesar de estarem mencionados corretamente o CNPJ e a Inscrição Estadual do estabelecimento autuado, o endereço nela informado é “Rua Lourenço Volpini 184 loja 01”, Bairro Dom Silvério, Belo Horizonte (MG), constando no corpo do documento fiscal a expressão “procurar empresa Maricota”.

Observa-se que o endereço informado não se refere ao estabelecimento autuado, pois este tem sua sede no município de Luz (MG), o que demonstra que a mercadoria constante do referido documento fiscal não se destinava ao estabelecimento autuado.

Como bem salienta o Fisco, “há previsão expressa para a possibilidade de aproveitamento de crédito para esta situação, sendo inclusive previsto uma formalidade para creditamento nesse caso, prevista no inciso VIII do artigo 70 do RICMS/02. O que não se deu. Entende-se que a irregularidade se acha plenamente provada”.

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

(...)

VIII - o documento fiscal indicar como destinatário estabelecimento diverso daquele que o registrar, salvo se autorizado pela repartição fazendária a que o estabelecimento destinatário estiver circunscrito, mediante anotação no próprio documento e no livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências (RUDFTO) do contribuinte destinatário indicado no documento;

Como a Impugnante não cumpriu a exigência contida no dispositivo acima, corretamente agiu o Fisco ao glosar o crédito referente à Nota Fiscal nº 165849.

### Irregularidade “1.6” – Crédito Integral de Bens do Ativo Permanente

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A irregularidade refere-se a aproveitamento indevido de créditos de ICMS, no período de março de 2006 a novembro de 2010, destacados em notas fiscais de entrada de bens do ativo imobilizado, apropriados de uma só vez, em detrimento do aproveitamento regulamentar à razão de 1/48 (um quarenta e oito avos) a cada mês, nos termos determinados no art. 66, § 3º do RICMS/02.

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:

(...)

Efeitos de 15/12/2002 a 30/11/2011

"II - à entrada de bem destinado ao ativo permanente do estabelecimento, observado o disposto nos §§ 3º, 5º e 6º deste artigo;"

(...)

"§ 3º O abatimento, sob a forma de crédito, do imposto incidente nas operações relativas à entrada de bem destinado ao ativo permanente do estabelecimento observará, além do disposto nos §§ 7º a 10 do artigo 70 deste Regulamento, o seguinte:"

I - será feito 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.

(...)

IV - além do lançamento em conjunto com os demais créditos, no momento da apuração do imposto, no montante determinado, conforme o caso, pelos incisos I e II deste parágrafo ou pelo § 8º do artigo 70 deste Regulamento, o valor do imposto incidente nas operações relativas à entrada de bem destinado ao ativo permanente e o crédito correspondente serão escriturados no livro Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP), modelo C."

As exigências referem-se ao ICMS indevidamente apropriado (inserido na recomposição da conta gráfica), acrescido das Multas de Revalidação e Isolada, previstas, respectivamente, nos arts. 56, inciso II, e 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, sendo esta última exigida em separado no subitem "3.2" do Auto de Infração, equivalente ao item "2" deste acórdão (vide relatório fiscal às fls. 51/60).

O quadro abaixo, cujos dados foram extraídos das planilhas de fls. 232/234 e 4.681/4.684 e das respectivas notas fiscais, traz alguns exemplos de bens do imobilizado, cujos créditos foram estornados, em função de sua apropriação em uma única parcela, contrariando a legislação vigente:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ESTORNO DE CRÉDITOS DE BENS DO ATIVO, APROPRIADOS INTEGRALMENTE (PARCELA ÚNICA) - EXEMPLOS					
NF nº	Data do Lançamento	ICMS Destacado	IMCS Apropriado	Produto	Fl. Autos
111897	30/10/06	1.956,77	1.956,77	EMPACOTADORA AUTOMÁTICA (NCM 8422.40.90)	326
5755	26/12/06	3.432,31	3.432,31	FORMADORA RECHEADORA ROBOCOPY BUFFER MAXX (NCM 8438.10.00)	353
188	26/12/06	2.216,95	2.216,95	PARTE DE INSTALAÇÃO FRIGORÍFICA INDUSTRIAL COMPOSTA DE EVAPORADOR, CONDENSADOR, TANQUE DE LÍQUIDO, ACUMULADORES DE SUÇÇÃO E QUADRO ELÉTRICO PARA ARMÁRIO DE CONGELAMENTO RÁPIDO (NCM 8418.69.99)	355
1287	08/02/07	4.047,81	4.047,81	MÁQUINA MODELO ZETA HM-80 (NCM 8422.30.29)	369
16	07/03/07	8.638,09	8.638,09	PARTE DE INSTALAÇÃO FRIGORÍFICA INDUSTRIAL COMPOSTA DE EVAPORADOR, CONDENSADOR, TANQUE DE LÍQUIDO, ACUMULADORES DE SUÇÇÃO E QUADROS ELÉTRICOS PARA DOIS ARMÁRIOS DE CONGELAMENTO RÁPIDO (NCM 8418.69.99)	380
50	01/07/07	1.496,03	1.496,03	PARTE DE INSTALAÇÃO FRIGORÍFICA INDUSTRIAL, COMPOSTA DE UM COMPRESSOR SEMI-HERMÉTICO, DE 30 HP, PARA UM ARMÁRIO DE CONGELAMENTO RÁPIDO	414
3001	26/10/07	3.324,00	3.324,00	EMPANADORA COMBINADA COMPACTA ECC 200	455
103	21/12/07	1.056,02	1.056,02	MONOBLOCO FRIGORÍFICO (PLUG-IN) P/CÂMARA FRIGORÍFICA DE CONGELADOS DE 8 HP (NCM 8418.69.99)	495
150	01/04/08	8.039,76	8.039,76	INSTALAÇÃO FRIGORÍFICA INDUSTRIAL, TIPO DIVIDIDA, COMPOSTA DE UNIDADE CONDENSADORA COM COMPRESSOR SEMI-HERMÉTICO DE 30 HP, CONDENSADOR RESFRIADO A AR, EVAPORADOR, VÁLVULAS E CONTROLES...	571
681	01/05/08	3.432,00	3.432,00	MÁQUINA FORMADORA E RECHEADORA PARA SALGADOS E DOCES... (NCM 8438.10.00)	665
1485	13/06/08	190,35	190,35	CORTADOR DE FRIOS AUTOM CFA-300 VISA	714
5227	14/07/08	3.735,79	3.735,79	PARTE DE INSTALAÇÃO FRIGORÍFICA	728
26605	01/10/08	264,02	264,02	ESTEIRA COLETORA PARA TRANSPORTE DE SAQUINHOS, ESTEIRINHA	881
805013	14/10/08	1.760,16	1.760,16	CENTRAL DE AR COMPRIMIDO e FILTROS DE AR	893
23724	17/04/09	756,00	756,00	MÁQUINA DE FATIAR AUTOMÁTICA, MÁQUINA PROCESSADORA, MÁQUINA SELADORA VÁCUO, MANÔMETRO DE PRESSÃO, BALANÇA FILIZOLA e PISTOLA COLA-QUENTE	1.088
23729	01/05/09	540,00	540,00	MÁQUINA SELADORA A VÁCUO	1.097
23733	06/05/09	3.834,00	3.834,00	MÁQUINA DE FECHAR CAIXA, SELADORA A VÁCUO, FATIADORA FILIZOLA, PROCESSADORA DE ALIMENTOS, BALANÇA FILIZOLA e MANÔMETRO DE PRESSÃO	1.111
367	22/07/09	1.214,43	1.214,43	PARTE DE INSTALAÇÃO FRIGORÍFICA INDUSTRIAL COMPOSTA DE UM COMPRESSOR... (NCM 8418.6999)	1.310
6898	01/11/09	1.300,00	1.300,00	EQUIPAMENTO REFRIGERAÇÃO SUPER A1 ACOPLADO E ELÉTRICO	1.705

Cabe destacar que, após análise dos documentos acostados aos autos pela Impugnante, em decorrência da diligência determinada pela 3ª Câmara de Julgamento, especialmente das planilhas de fls. 4.514/4.550 e 4.552/4.570, o **Fisco promoveu as seguintes retificações** no crédito tributário inerente à irregularidade em análise:

- concessão de créditos de ICMS, à razão de 1/48 mês (um quarenta e oito avos por mês). Conforme demonstrado às fls. 4.704/4.706 e 4.707/4.708, o Fisco decidiu conceder à Autuada créditos do imposto à razão de 1/48 mês (um quarenta e oito avos por mês), em relação a cada uma das notas fiscais de aquisição de bens do imobilizado. Os créditos concedidos, à razão de 1/48 mês, foram inseridos na recomposição da conta gráfica, referente ao período objeto da autuação (janeiro de 2006 a dezembro de 2010);

- o estorno do crédito relativo à Nota Fiscal nº 5181, de 17/12/08 (ICMS apropriado de R\$ 3.831,25), cuja motivação para a glosa constava tanto no item “1.6” quanto no item “1.10” (sem duplicidade de exigências), passou a constar exclusivamente na irregularidade “1.10”, por se tratar de nota fiscal sem destaque do ICMS;

- foram também efetuadas as modificações já relatadas no tópico relativo à irregularidade “1.3”.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Alterações Promovidas na Irregularidade "1.6"						
Motivo do Estorno	Data Lançamento	NF nº	Valor	ICMS Estornado	Alteração (Descrição)	Alteração (R\$)
"1.6"	TODAS AS NOTAS FISCAIS				CONCESSÃO DE CRÉDITOS À RAZÃO DE 1/48 MÊS	-54.248,83
"1.6" C/C "1.10"	11/07/08	5181	43.535,97	3.831,25	EXIGÊNCIAS TRANSFERIDAS PARA O ITEM "1.10"	-3.831,25
	13/03/06	31852	690,00	124,20	MOTIVO DO ESTORNO MODIFICADO PARA O ITEM "1.6"	124,20
	19/12/06	111436	7.707,39	924,89		924,89
"1.3" C/C "1.6"	13/04/07	668683	869,17	91,57	EXIGÊNCIAS PASSARAM A CONSTAR, EXCLUSIVAMENTE, NO ITEM "1.3"	-91,57
	25/04/07	43	619,17	54,49		-54,49
	11/05/07	2043	284,94	51,29		-51,29
	21/06/07	738240	1.416,24	147,35		-147,35
	17/07/07	31289	220,00	39,60		-39,60

Embora defenda a legitimidade dos créditos por ela apropriados, no tocante a todos os bens que estejam vinculados ao seu processo produtivo, verifica-se que a Impugnante reconhece, de forma tácita, a infração narrada pelo Fisco, ao afirmar que *“em homenagem ao princípio da eventualidade dos atos processuais, tem-se que o crédito deve ser mantido na proporção de um quarenta e oito avos por mês, nos termos do art. 20, § 5º, inciso I da Lei Complementar nº 87/96, com redação dada pela Lei Complementar nº 102, de 11/07/2000”*.

Porém, como visto acima, após as diligências anteriormente citadas (3ª Câmara e Assessoria), o próprio Fisco acatou o pleito da Impugnante, concedendo-lhe os créditos requeridos, à razão de 1/48 ao mês, em todo o período objeto da autuação (janeiro de 2006 a dezembro de 2010).

**É fato incontroverso nos autos, portanto, que a Impugnante infringiu a legislação vigente**, ao lançar em sua escrita fiscal os créditos relativos aos bens objeto da autuação de forma integral, em parcela única, quando o correto seria a apropriação em 48 (quarenta e oito) parcelas sucessivas, observadas as disposições contidas nos arts. 66, § 3º e 70, §§ 7º a 10.

Assim, observadas as retificações supracitadas, corretamente agiu o Fisco ao glosar os créditos em análise, uma vez que apropriados em desacordo com a legislação vigente.

### Irregularidade “1.7” – Falta de Apresentação da 1ª Via de Documentos Fiscais

A irregularidade refere-se a aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a notas fiscais, cujas primeiras vias não foram apresentadas ao Fisco, conforme listagem acostada às fls. 235/236, substituída pela planilha de fl. 4.710, após a retificação do crédito tributário.

As exigências referem-se ao ICMS indevidamente apropriado (inserido na recomposição da conta gráfica), acrescido das Multas de Revalidação e Isolada, previstas, respectivamente, nos arts. 56, inciso II, e 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, sendo esta última exigida em separado no subitem “3.2” do Auto de Infração, equivalente ao item “2” deste acórdão (vide relatório fiscal às fls. 51/60).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em sua peça exordial, a Impugnante havia afirmado que “ao contrário do alegado pela fiscalização a 1ª via foi apresenta e para contradizer a fiscalização, foi requerido todos os documentos que estavam sob sua responsabilidade, mas o contribuinte não conseguiu recuperar os documentos para fazer prova deste item, razão pela qual deve ser julgada insubsistente a autuação”, uma vez que “teve limitado o seu direito à ampla defesa e ao contraditório”.

Ressalta-se que a alegação da Impugnante não se coadunava com a realidade dos fatos, pelas razões explicitadas pelo Fisco em sua manifestação de fls. 4.330/4.331 e 4.338.

Porém, em sessão realizada no dia 17/10/12, a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG decidiu pela conversão do julgamento em diligência, que teve o seguinte teor:

### Diligência – 3ª Câmara

“ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em converter o julgamento em diligência para que o Fisco forneça à Impugnante cópia de todos os documentos fiscais e extrafiscais por ele apreendidos no curso da fiscalização e solicitados conforme documento de fls. 4139, uma vez ter sido alegado da tribuna que os documentos não lhe foram disponibilizados. Em seguida, reabrir-lhe o prazo de 30 dias para aditamento da impugnação. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Wilson dos Santos Filho e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Bruno Rodrigues de Faria.”

Cumprida a diligência, a Impugnante anexou aos autos as segundas vias das Notas Fiscais n°s 5.094 e 5.095 (fls. 4.592/4.593), autenticadas em cartório, que motivou a retificação do crédito tributário, mediante o cancelamento das exigências fiscais a elas correspondentes.

Alterações Promovidas na Irregularidade "1.7"						
Motivo do Estorno	Data Lançamento	NF nº	Valor	ICMS Estornado	Alteração (Descrição)	Alteração (R\$)
1.7.	01/08/09	5094	3.034,20	364,11	EXIGÊNCIAS CANCELADAS	-364,11
	01/08/09	5095	664,80	79,77	EXIGÊNCIAS CANCELADAS	-79,77

Assim, observada a retificação acima, afigura-se correta a glosa dos créditos efetuada pelo Fisco, nos termos do art. 70, inciso VI do RICMS/02, uma vez que não foram apresentadas as primeiras vias dos demais documentos fiscais listados à fl. 4.710.

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

(...)

VI - o contribuinte não possuir a 1ª via do documento fiscal, salvo o caso de comprovação da autenticidade do valor a ser abatido, mediante apresentação de cópia do documento, com pronunciamento do Fisco de origem e aprovação da

autoridade fazendária a que o contribuinte estiver circunscrito.

### Irregularidade “1.8” – Energia Elétrica não Consumida no Processo Produtivo

A irregularidade refere-se a aproveitamento indevido de créditos do imposto, no período de janeiro de 2006 a dezembro de 2010, destacados em notas fiscais de entrada concernentes à energia elétrica **não** consumida no processo de industrialização (consumida **fora** do processo industrial propriamente dito).

As exigências referem-se ao ICMS indevidamente apropriado (inserido na recomposição da conta gráfica), acrescido das Multas de Revalidação e Isolada, previstas, respectivamente, nos arts. 56, inciso II, e 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, sendo esta última exigida em separado no subitem “3.2” do Auto de Infração, equivalente ao item “2” deste acórdão (vide relatório fiscal às fls. 51/60).

De acordo com “Laudo Técnico” da própria Impugnante (fls. 2.923/2.925), em termos percentuais, o consumo de energia elétrica em seu estabelecimento segue a seguinte proporção:

- energia consumida no processo industrial: 91,18% (noventa e um inteiros e dezoito centésimos por cento);
- energia consumida fora do processo industrial: 8,82% (oito inteiros e oitenta e dois centésimos por cento).

Assim, apesar de possuir laudo técnico indicando o percentual de energia elétrica consumido em seu processo produtivo (percentual não questionado), a Impugnante lançou em sua escrita fiscal o montante integral do imposto destacado nas respectivas notas fiscais de entrada (100% - cem por cento), contrariando o disposto no art. 66, inciso III, § 4º, inciso I, alínea “b” do RICMS/02 (*equivalente ao art. 33, inciso II, alínea “b” da Lei Complementar nº 87/96*), pois a energia elétrica somente gera direito a créditos de ICMS se for consumida no processo de industrialização.

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:

(...)

III - à entrada de energia elétrica usada ou consumida no estabelecimento, observado o disposto no § 4º deste artigo;

(...)

§ 4º Somente dará direito de abatimento do imposto incidente na operação, sob a forma de crédito, a entrada de energia elétrica no estabelecimento:

I - até 31 de dezembro de 2019:

Efeitos de 1º/01/2007 a 31/12/2010

“I - até 31 de dezembro de 2010:”

Efeitos de 17/12/2002 a 31/12/2006

Publicado no Diário Oficial em 21/12/2013 - Cópia WEB

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

"I - até 31 de dezembro de 2006:"

(...)

b) que for consumida no processo de industrialização.

Para fins de estorno dos créditos, o Fisco simplesmente aplicou o percentual de 8,82% (oito inteiros e oitenta e dois centésimos por cento) sobre o valor do ICMS destacado (integralmente apropriado) nas notas fiscais de entrada de energia elétrica, nos termos dos exemplos abaixo (fls. 237/239), que equivale ao percentual da energia não utilizada no processo industrial da empresa autuada:

NF nº	Fl. Autos	ICMS Destacado	ICMS Glosado	
			Percentual	Valor
64.095	248	1.480,18	8,82%	130,55
72.295	257	1.606,04	8,82%	141,65
80.516	262	1.208,24	8,82%	106,57
89.174	267	1.118,96	8,82%	98,69
97.681	272	1.525,08	8,82%	134,51
105.099	279	1.845,22	8,82%	162,75
114.336	288	1.645,10	8,82%	145,10
122.915	295	1.855,92	8,82%	163,69
131.449	305	2.116,56	8,82%	186,68
139.291	318	2.089,37	8,82%	184,28
147.958	334	2.136,58	8,82%	188,45
156.805	342	2.047,47	8,82%	180,59

A energia elétrica ingressada no estabelecimento autuado, não consumida diretamente nesse processo industrial, é considerada "**material de uso e consumo**", cujo crédito de ICMS é expressamente vedado pelo art. 70, III do RICMS/02, *verbis*:

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

(...)

III - se tratar de entrada, até 31 de dezembro de 2019, de bens destinados a uso ou a consumo do estabelecimento.

Efeitos de 14/08/2007 a 31/12/2010

"III - se tratar de entrada, até 31 de dezembro de 2010, de bens destinados a uso ou a consumo do estabelecimento;"

Efeitos de 1º/01/2007 a 13/08/2007

"III - se tratar de entrada, até 31 de dezembro de 2010, de bens destinados a uso ou a consumo do estabelecimento, excetuadas as hipóteses previstas nos incisos VI e VII do caput do artigo 66 deste Regulamento;"

Efeitos de 17/12/2002 a 31/12/2006

"III - se tratar de entrada, até 31 de dezembro de 2006, de bens destinados a uso ou a consumo do estabelecimento, excetuadas as hipóteses previstas nos incisos VI e VII do caput do artigo 66 deste Regulamento."

Correta, portanto, a glosa dos créditos efetuada pelo Fisco.

Saliente-se que a irregularidade em apreço sofreu a seguinte alteração:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- na irregularidade “1.10”, foi cancelada a glosa do crédito relativo à Nota Fiscal nº 47942, de 10/04/08, emitida pela CEMIG, pois o contribuinte acostou aos autos nova cópia do referido documento fiscal, desta feita com o destaque do imposto (fl. 4.126);

- a nota fiscal em questão (47942) foi inserida nesta irregularidade (nº “1.8”), em que foi parcialmente estornado o crédito apropriado (estorno de R\$ 411,68), uma vez que inerente à parcela de energia elétrica não consumida no processo produtivo.

Alterações Promovidas nas Irregularidade "1.8" e "1.10"						
Motivo do Estorno	Data Lançamento	NF nº	Valor	ICMS Estornado	Alteração (Descrição)	Alteração (R\$)
"1.10"	10/4/2008	47942	30.234,27	4.542,08	EXIGÊNCIA PARCIALMENTE CANCELADA - ESTORNO PARCIAL DE R\$ 411,68 TRANSFERIDO PARA O ITEM "1.8." (PARCELA DA ENERGIA ELÉTRICA NÃO CONSUMIDA NO PROCESSO PRODUTIVO)	-4.542,08
"1.8"						411,68

### Irregularidade “1.9” – Crédito Superior ao Escriturado no Registro de Entradas

Conforme demonstrado no quadro abaixo, cujos dados foram extraídos da planilha acostada à fl. 240, a irregularidade em análise refere-se a aproveitamento de créditos de ICMS em valores superiores aos escriturados no livro Registro de Entradas, que foram identificados pelo Fisco como provenientes de “erros de soma” (a irregularidade não sofreu alterações nas retificações efetuadas pelo Fisco).

Ocorrência	Data	ICMS a Maior	Registro de Entradas (Fls. Autos)
Erro de soma	30/9/2008	570,07	3.265/3.284
Erro de soma	30/11/2008	1.065,33	3.299/3.316
Erro de soma	30/5/2009	999,70	3.416/3.453
Erro de soma	31/7/2009	6.000,00	3.496/3.531
<b>Total:</b>		<b>8.635,10</b>	

As exigências referem-se ao ICMS indevidamente apropriado (inserido na recomposição da conta gráfica), acrescido das Multas de Revalidação e Isolada, previstas, respectivamente, nos arts. 56, inciso II, e 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, sendo esta última exigida em separado no subitem “3.2” do Auto de Infração, equivalente ao item “2” deste acórdão (vide relatório fiscal às fls. 51/60).

Importante destacar que **a Impugnante não contesta a apropriação indevida** dos valores apontados pelo Fisco, pois se limitou a afirmar, em sua peça inicial, que “neste item, o contribuinte também ficou prejudicado, por que há no livro a reversão da soma equivocada e houve somas equivocadas em desfavor do contribuinte que não foram levados em consideração pela fiscalização”.

Afirmou, ainda, que não podia provar o alegado, tendo em vista que não podia ter acesso aos documentos, uma vez que, apesar de solicitados, não haviam sido entregues pelo Fisco.

Entretanto, essas alegações não correspondiam com a realidade, tendo em vista a presença nos autos de cópias do livro Registro de Entradas (fls. 2.962/3.914 -

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

volumes IX a XII do PTA), o que possibilitaria à Impugnante não só a conferência dos “erros de soma” apontados pelo Fisco, como também comprovar a sua afirmação de que “houve somas equivocadas em desfavor do contribuinte que não foram levadas em consideração pela fiscalização”.

Após a diligência da 3ª Câmara, a Impugnante apresentou às fls. 4.443 e 4.449/4.513, documentos que comprovariam suas alegações (débitos declarados a maior e créditos a menor).

Em síntese, os dados apresentados pela Impugnante foram os seguintes:

DADOS DA IMPUGNANTE - DÉBITOS ESCRITURADOS A MAIOR E CRÉDITOS A MENOR						
PERÍODO	NOTAS FISCAIS		LIVROS FISCAIS/DAPIS		DIFERENÇA	
	DÉBITOS DE ICMS	CRÉDITOS DE ICMS	DÉBITOS DECLARADOS	CRÉDITOS DECLARADOS	DÉBITOS A MAIOR	CRÉDITOS A MENOR
jan-06	22.480,44	22.504,55	22.768,44	17.508,55	288,00	-4.996,00
fev-06		14.921,33		14.921,30		-0,03
mar-06	36.443,11		37.652,71		1.209,60	
jul-06		43.703,85		40.258,65		-3.445,20
out-06		34.075,69		32.357,05		-1.718,64
nov-06		37.250,82		34.962,93		-2.287,89
dez-06		35.300,42		35.282,45		-17,97
fev-07		32.671,92		32.671,90		-0,02
dez-07	69.436,32		70.013,32		577,00	
fev-08		75.854,18		74.945,30		-908,88
abr-08		93.152,96		93.150,92		-2,04
jun-08		109.505,83		109.235,83		-270,00
jul-08		153.283,63		152.600,63		-683,00
fev-09	266.952,96		267.102,66		149,70	
abr-09	298.947,82		299.149,81		201,99	
jul/09	457.611,76		477.507,19		19.895,43	
<b>TOTAIS:</b>	<b>1.151.872,41</b>	<b>652.225,18</b>	<b>1.174.194,13</b>	<b>637.895,51</b>	<b>22.321,72</b>	<b>-14.329,67</b>

Em função desses dados, a Assessoria do CC/MG, pelo item “2” da diligência de fl. 4.734, solicitou ao Fisco que se manifestasse sobre os alegados “erros de soma”, que teriam sido desfavoráveis à Impugnante (débitos declarados a maior e créditos a menor).

Atendendo à solicitação, o Fisco pronunciou-se da seguinte forma (fls. 4.739/4.740):

(...)

Tem-se que essas planilhas e as alegações apresentadas a partir delas são ineficazes para afastar a força do crédito tributário, reduzindo-o. Ora porque inexistentes as diferenças apontadas, ora porque inoportuna a alegação da matéria. Esclarecendo: no que diz respeito aos livros Registro de Entradas, matéria pertinente ao trabalho fiscal, não se vislumbra a ocorrência das diferenças apuradas pela impugnante, como será evidenciado adiante.

E no que diz respeito à alegação de erro de soma no livro Registro de Saídas, está-se diante de matéria não relacionada à situação fiscal por ora discutida...

(...)

Mas as diferenças foram analisadas para os meses de 2007 e 2009, visto que 2006 já se vê alcançada pela decadência e, conforme planilhas em anexo, não se confirmam essas diferenças para os meses de dezembro/2007, fevereiro e abril/2009.

O valor total do registro 50 dos arquivos mensais entregues pela impugnante em cumprimento ao disposto nos artigos 10 e 11 do Anexo VII do RICMS/02 referente às notas fiscais de saída para esses meses e o valor total informado nas respectivas DAPIs estão coincidindo.

Já para o mês de julho/2009, a diferença apurada pelo estabelecimento se confirma, ficando-lhe assegurado o direito ao crédito de R\$ 19.895,43 ..., na forma do disposto no artigo 94 da parte geral do RICMS/02...

(...)

Importante esclarecer que foram baixados os arquivos eletrônicos referentes aos meses com supostas diferenças. Em seguida, procedeu-se à autossoma dos valores lançados na coluna correspondente ao débito de ICMS para as notas fiscais emitidas no período. Tendo sido apurado o valor total coincidente com o informado na DAPI, salvo para o mês de julho/2009 (vide planilhas em anexo: geral e individualizadas, sendo estas compostas dos registros 50).

Para a alegação de diferenças verificadas no livro Registro de Entradas, tem-se a declarar que estas se mostram inexistentes quando do confronto ora dos valores individuais que integram a soma constante das planilhas de diferenças da impugnante com os valores, também individuais, lançados no livro Registro de Entrada – janeiro, fevereiro, julho, outubro, novembro e dezembro/2006 e fevereiro/2007 (períodos em que não se pode contar com o apoio dos arquivos eletrônicos); ora dos valores totais das somas das planilhas de diferenças da impugnante com o total das operações de entrada/mês discriminadas no registro 50 dos arquivos mensais entregues pela impugnante...

Deu-se a alteração da técnica do confronto visando a agilidade do trabalho fiscal e tendo-se em mente que o arquivo 50 é o espelho das operações do estabelecimento.

E mais, saliente-se que quando do desenvolvimento do trabalho fiscal de verificação dos valores levados a crédito pelo sujeito passivo, cada documento de entrada foi confrontado como seu correspondente registro no livro fiscal.

Para fundamentar o posicionamento acima, encontram as planilhas anexas.

Primeiramente, fez-se uma planilha geral que evidencia os erros de soma cometidos pela impugnante nas planilhas por ela anexadas (enumera as notas fiscais onde se deu o erro de soma) e também os valores totais do crédito (registro 50) e sua coincidência com os valores lançados na DAPI. Em seguida, anexam-se as planilhas mensais extraídas do registro 50.

Também se anexam telas de consistência dos registros 50 com as DAPIs, as quais evidenciam o correto valor lançado no livro Registro de Entradas (...)

Assim, conforme demonstrado pelo Fisco às fls. 4.822/4.961, **inexistem os alegados erros apontados pela Impugnante, exceto** em relação ao mês de **julho de 2009**, para o qual o Fisco constatou que a Impugnante efetivamente declarou em DAPI débito do ICMS em valor superior ao montante destacado nas notas fiscais de saída emitidas (declaração de débito a maior – R\$ 19.895,43).

Com relação ao mês de julho de 2009, como se trata de recolhimento a maior oriundo de **evidente erro de fato** na escrituração de livro fiscal, a Impugnante poderá se creditar do valor indevidamente recolhido (R\$ 19.895,43), nos termos previstos no art. 94 do RICMS/02, *verbis*:

Art. 94. O valor indevidamente pago, a título de ICMS, em razão de evidente erro de fato ocorrido na escrituração dos livros fiscais ou no preenchimento do Documento de Arrecadação Estadual (DAE), poderá ser aproveitado pelo contribuinte, que deverá:

I - proceder ao creditamento, mediante lançamento no campo "007 - Outros Créditos" do livro Registro de Apuração do ICMS (RAICMS), anotando a origem do erro no campo "Observações", no período de sua constatação.

II - comunicar o fato à repartição fazendária a que estiver circunscrito, no prazo de 5 (cinco) dias, contado do término do período de apuração em que o mesmo tenha sido constatado. (grifou-se)

Feita essa observação, resta reiterar que a glosa dos créditos efetuada pelo Fisco afigura-se correta, uma vez que apropriados em valores superiores aos escriturados no livro Registro de Entradas, fato não contestado pela Impugnante.

#### Irregularidade "1.10" – Nota Fiscal sem Destaque do ICMS

A irregularidade refere-se a aproveitamento indevido de créditos de ICMS, face à falta de destaque do imposto nos respectivos documentos fiscais.

As exigências referem-se ao ICMS indevidamente apropriado (inserido na recomposição da conta gráfica), acrescido das Multas de Revalidação e Isolada, previstas, respectivamente, nos arts. 56, inciso II, e 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

sendo esta última exigida em separado no subitem “3.2” do Auto de Infração, equivalente ao item “2” deste acórdão (vide relatório fiscal às fls. 51/60).

Conforme demonstrado no quadro abaixo, cujos dados foram extraídos da planilha acostada às fls. 241, os créditos inicialmente glosados pelo Fisco referiam-se aos seguintes documentos fiscais:

Nota Fiscal	Emissão	Valor Total	ICMS Apropriado	Códigos Ocorrência	Fls.
47942	10/04/08	30.234,27	4.542,08	10	602
5181	11/07/08	43.535,97	3.831,25	6 e 10	727
4604	31/07/08	1.336,96	160,45	2 e 10	744
4605	31/07/08	558,00	66,96	2 e 10	749
4606	31/07/08	266,28	31,94	2 e 10	756
4607	31/07/08	59,00	7,08	2 e 10	761
4608	31/07/08	295,00	35,40	2 e 10	766
4609	31/07/08	51,00	6,12	2 e 10	771
4610	31/07/08	43,00	5,16	2 e 10	776
4611	31/07/08	144,00	17,28	2 e 10	781
4612	31/07/08	1.242,64	149,12	2 e 10	786
4613	31/07/08	1.904,00	228,48	2 e 10	791
4614	31/07/08	2.499,00	299,88	2 e 10	798

Com as retificações do crédito tributário, o Fisco promoveu as seguintes alterações no tocante a esta irregularidade:

- excluiu a glosa do crédito relativo à Nota Fiscal nº 47942, de 10/04/08, emitida pela CEMIG, pois o contribuinte acostou aos autos nova cópia do referido documento fiscal, desta feita com o destaque do imposto (fl. 4.126);

- a nota fiscal em questão (47942) foi inserida na irregularidade nº “1.8”, em que foi parcialmente estornado o crédito apropriado (estorno de R\$ 411,68), uma vez que inerente à parcela de energia elétrica não consumida no processo produtivo;

- conforme já relatado anteriormente, a motivação do estorno relativo à Nota Fiscal nº 5181, que constava nos itens “1.6” e “1.10” (sem duplicidade de exigências), passou a contar exclusivamente neste item “1.10”, por se tratar de nota fiscal sem o destaque do ICMS.

Alterações Promovidas nas Irregularidade "1.8" e "1.10"						
Motivo do Estorno	Data Lançamento	NF nº	Valor	ICMS Estornado	Alteração (Descrição)	Alteração (R\$)
"1.10"	10/4/2008	47942	30.234,27	4.542,08	EXIGÊNCIA PARCIALMENTE CANCELADA - ESTORNO PARCIAL DE R\$ 411,68 TRANSFERIDO PARA O ITEM "1.8." (PARCELA DA ENERGIA ELÉTRICA NÃO CONSUMIDA NO PROCESSO PRODUTIVO)	-4.542,08
"1.8"						411,68
"1.6" C/C "1.10"	11/07/08	5181	43.535,97	3.831,25	A MOTIVAÇÃO DO ESTORNO PASSOU A CONSTAR EXCLUSIVAMENTE NO ITEM "1.10"	3.831,25

Assim, prevaleceu o estorno dos créditos relativos à Nota Fiscal nº 5181, por não conter o destaque do ICMS apropriado e das Notas Fiscais nºs 4604 a 4614, que, além de não conterem o destaque do ICMS (irregularidade “1.10”), referiam-se a retorno integral de mercadorias, sem o cumprimento das disposições contidas no art. 78 do RICMS/02 (irregularidade “1.2”).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ressalte-se, contudo, que não há estorno cumulativo de crédito, mas somente uma acusação de que o crédito é indevido pelas duas razões distintas acima indicadas.

Correta, portanto, a glosa dos créditos efetuada pelo Fisco, nos termos do art. 68 do RICMS/02.

Art. 68. O crédito corresponderá ao montante do imposto corretamente cobrado e destacado no documento fiscal relativo à operação ou à prestação.

### Irregularidade “1.11” – Crédito Relativo a Nota Fiscal de Saída – Devolução de Mercadoria Adquirida

Nos termos contidos no relatório fiscal (fl. 54), “o contribuinte aproveitou indevidamente crédito de notas fiscais de saída referentes à devolução de mercadoria entrada em seu estabelecimento e posteriormente devolvidas, ferindo o disposto no artigo 65 c/c artigo 66 da parte geral do RICMS/02” (vide quadro à fl. 242 - *a irregularidade não sofreu alterações nas retificações efetuadas pelo Fisco*).

As exigências referem-se ao ICMS indevidamente apropriado (inserido na recomposição da conta gráfica), acrescido das Multas de Revalidação e Isolada, previstas, respectivamente, nos arts, 56, inciso II, e 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, sendo esta última exigida em separado no subitem “3.2” do Auto de Infração, equivalente ao item “2” deste acórdão (vide relatório fiscal às fls. 51/60).

Os documentos fiscais objeto da autuação estão listados no quadro abaixo, que contém uma síntese das informações lançadas nos referidos documentos e que motivaram a glosa dos respectivos créditos (a coluna “Dados do Emitente” representa cópia fiel da planilha fiscal acostada à fl. 242).

Dados do Emitente Nome/CNPJ/Código	Nota Fiscal		ICMS Creditado		Informações Contidas nas Notas Fiscais
	Nº	Fl. Autos	Valor	Fl. Autos (LRE)	
Clap Industrial de Alimentos	2.775	576	3,78	3.196	DEV REF NF 182 DE 24/03/08 - Destinatário: Jemak Ind. e Com de Máquinas Ltda.
Clap Industrial de Alimentos	2.776	577	3,21	3.196	DEV REF NF 179 DE 17/03/08 - Destinatário: Jemak Ind. e Com de Máquinas Ltda.
22545032000105	4.230	723	1.210,11	3.238	DEV ATIVO IMOBILIZADO REF NF 26106 DE 12/06/08 - Destinatário: Embrapak Equipamentos S.A.
Clap Industrial de Alimentos	6.084	913	5,16	3.306	DEV PARCIAL REF NF 245245 DE 06/11/08 - Destinatário: Unilever Brasil Ltda.
Clap Industrial de Alimentos	6.302	925	15,48	3.312	DEV PARCIAL REF NF 250474 DE 19/11/08 - Destinatário: Unilever Brasil Ltda.
11419020000118	8.969	2.752	314,28	3.833	DEVOLUÇÃO DE COMPRA P/INDUSTRIALIZAÇÃO - Destinatário: Global Lacteo Ind e Com Ltda.
<b>Totais:</b>			<b>1.552,02</b>		

Vê-se, pois, que a Impugnante apropriou créditos, mediante lançamentos no livro Registro de Entradas, de valores correspondentes a **débitos** de ICMS destacados nas notas fiscais de saída acima listadas, referentes a mercadorias por ela adquiridas e posteriormente devolvidas aos respectivos remetentes originais.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em sua peça defensiva, a Impugnante apresenta os seguintes argumentos contrários à acusação fiscal:

Este item não foi claramente colocado, o que fere ao direito à ampla defesa e contraditório do contribuinte.

O artigo 65 possui 6 parágrafos, cada qual com seus incisos. Já o artigo 66 também citado como infringido, tem dez incisos e 16 parágrafos, cada qual com seus incisos, discriminando dezenas de situações que não se enquadram no fato apresentado no relatório fiscal.

O que ainda dificulta a defesa é que a fiscalização descreve na planilha que trata do item 11, dos 6 documentos fiscais referidos 5 tem o CNPJ da defendente e apenas um possui CNPJ da Global Lacteos Indústria e Comércio, cujo CNPJ é 11.419.020/0001-18.

Assim não é possível identificar o ponto de defesa, já que segundo a fiscalização: *O contribuinte aproveitou indevidamente créditos de notas fiscais de saída (NOTAS EMITIDAS POR QUEM?) referente à devolução de mercadoria entrada em seu estabelecimento e posteriormente devolvidas.*

Repita-se, foi incluído o CNPJ n.º 22.545.032/0001-05 para imputar cancelamento de crédito de ICMS sobre devoluções e apenas o CNPJ n.º 11.419.020/0001-18 de contribuinte que teve o crédito cancelado. O contribuinte não sabe exatamente sobre qual fato se defender e qual legislação se defender. Da emissão de nota de ou para seu cliente; ou se as emissões são de seus fornecedores.

Assim, não pode prosperar autuação quanto a este item.

Não deve prevalecer, no entanto, o argumento da Impugnante de que “este item não foi claramente colocado, o que fere ao direito à ampla defesa e contraditório do contribuinte”, pois o próprio quadro acima demonstra a incorreção de seu procedimento, uma vez que se creditou indevidamente de débitos de ICMS destacados em notas fiscais de saída relativas a mercadorias por ela adquiridas e posteriormente devolvidas.

Os arts. 65 e 66 do RICMS/02, embora tenham vários incisos e parágrafos, disciplinam, em síntese, o princípio da não cumulatividade do ICMS e os créditos do imposto a que os contribuintes têm direito, sendo óbvio que o crédito deve se referir a uma entrada de mercadoria ou serviços tomados, não fazendo sentido o creditamento de valores correspondente a débitos do imposto.

A questão relativa ao CNPJ da empresa “Global Lacteos Indústria e Comércio” foi muito bem refutada pelo Fisco, nos seguintes termos:

A impugnante se creditou de ICMS incidente em suas operações de devolução de mercadorias. Ou seja, notas fiscais de saída de sua emissão - CFOP 6.201 ou 6.553. Como se sabe, o que deve haver é o lançamento desta nota em seu Livro Registro de Saída com o regular recolhimento do ICMS incidente nesta operação. Mas a impugnante lançou-as também no livro Registro de Entrada correspondente. Basta analisar os documentos de fls. 576 e 577 (3195/3196), 723 (3237/3238), 913 (3305/3006), 925 (3311/3312) e 2752 (3833) e confirmar o lançamento do valor do ICMS na coluna de crédito das folhas livro Registro de Entrada correspondente.

Quanto à menção do CNPJ da Global Lácteos Indústria e Comércio na planilha trata-se de erro induzido pela própria impugnante ao lançar em Registro de Entrada esse CNPJ como de emitente do documento fiscal (vide fl. 3833), quando no caso deveria ter lançado o seu.

Mas nenhum prejuízo traz para a compreensão da prática da irregularidade nem para sua defesa, ficando evidenciada sua falta de razão e a intenção de tumultuar o reto caminhar do PTA.

Correta, portanto, a glosa dos créditos efetuada pelo Fisco.

#### Irregularidade “1.12” – Materiais de Uso e Consumo – Estorno Parcial

A irregularidade em epígrafe **já foi analisada** juntamente com o item “1.3”, no qual foi informado que ambas as irregularidades referem-se a aproveitamento indevido de créditos de ICMS destacados em notas fiscais de aquisições de materiais destinados ao uso e consumo do estabelecimento, sendo que no item “1.3” o estorno era integral, uma vez que a totalidade das mercadorias listadas nas respectivas notas fiscais foram classificadas como materiais de uso e consumo, enquanto na segunda (item “1.12”) o estorno foi apenas parcial, uma vez que apenas parte das mercadorias listadas nas notas fiscais tinha a mesma classificação (uso e consumo).

#### Irregularidade “1.13” – Crédito a Maior que o Destacado em NF

A irregularidade refere-se a aproveitamento indevido de crédito de ICMS, uma vez que o crédito aproveitado foi em valor superior ao destacado na respectiva nota fiscal.

As exigências referem-se ao ICMS indevidamente apropriado (inserido na recomposição da conta gráfica), acrescido das Multas de Revalidação e Isolada, previstas, respectivamente, nos arts. 56, inciso II, e 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, sendo esta última exigida em separado no subitem “3.2” do Auto de Infração, equivalente ao item “2” deste acórdão (vide relatório fiscal às fls. 51/60).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Conforme demonstrado no quadro abaixo, cujos dados foram extraídos da planilha de fl. 245, a única Nota Fiscal a que se refere este item é a de nº 19.128 (fl. 2.455), emitida por “Canguru S.A. Ind. e Com de Produtos Plásticos”.

O valor do ICMS apropriado foi de R\$ 4.534,06, superando em R\$ 1.333,55 o montante do **imposto destacado no referido documento fiscal (R\$ 3.200,51)**.

Nota Fiscal	Fl. Autos	ICMS Apropriado	Reg. De Entradas (fls.)	Valor Estornado	Ocorrência	ICMS Destacado
16.766	255	54,25	2.972	54,25	3 e 13	
19.337	1.951	63,72	3.612	63,72	2 e 13	
19.128	2.455	4.534,06	3.697	1.333,55	13	3.200,51
3.785	2.575	385,19	3.729	385,19	2 e 13	
7.291	2.707	29,81	3.797	29,81	2 e 13	
<b>Totais:</b>				<b>1.866,52</b>		

Os créditos relativos às Notas Fiscais nºs 16.766 (R\$ 54,25), 19.337 (R\$ 63,72), 3.785 (R\$ 385,19) e 7.291 (R\$ 29,81) já foram glosados nas irregularidades “1.2” (retorno integral, com descumprimento das regras do art. 78) e “1.3” (materiais de uso e consumo). Essas notas fiscais foram listadas neste item apenas para “reforçar” a acusação fiscal de aproveitamento de crédito em desacordo com a legislação tributária.

Reitere-se, porém, que o estorno foi efetuado uma única vez, inexistindo, pois, duplicidade de exigências fiscais (bis in idem), como afirmado pela Impugnante.

Correta, portanto, a glosa do crédito efetuada pela Impugnante, nos termos do art. 70, inciso X do RICMS/02.

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

(...)

X - o valor do imposto estiver destacado a maior no documento fiscal, relativamente ao excesso.

### Irregularidade “2” - Descumprimento de obrigação acessória – Aplicação da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75

Este item, na verdade, não se trata de uma irregularidade específica, tendo sido criado pelo Fisco (item “3.2” do relatório fiscal - fl. 56) apenas para informar, de forma apartada, a base de cálculo e o valor da penalidade exigida, capitulada no art. 55, XXVI da Lei nº 6.763/75, no que se refere às apropriações indevidas de créditos de ICMS, ou seja, a multa isolada em questão incidiu sobre o montante do ICMS apurado em cada um dos itens já analisados acima (itens “1.1” a “1.13”).

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.

Ressalte-se que o valor da multa isolada também sofreu alteração, em função das retificações efetuadas pelo Fisco nas irregularidades referentes a aproveitamentos indevidos de créditos (vide fls. 56, 4.599 e 4.738).

O valor remanescente da multa isolada está demonstrado às fls. 4.738 (demonstrativo do valor global) e 4.790/4.819 (apuração, por nota fiscal, do valor da multa isolada).

### Irregularidade “3” – Diferença de Alíquota – Falta de Recolhimento

A irregularidade refere-se à falta de recolhimento da diferença de alíquota relativa a aquisições de mercadorias destinadas ao uso e consumo do estabelecimento e de bens destinados a integrar o ativo permanente da Empresa (a irregularidade não sofreu alterações nas retificações efetuadas pelo Fisco).

A exigência do ICMS, relativo à diferença entre a alíquota interna e interestadual, no tocante aos produtos classificados como materiais de uso e consumo e aos bens do ativo, encontra respaldo nos arts. 2º, inciso II, e 43, inciso XII do RICMS/02.

Art. 2º Ocorre o fato gerador do imposto:

(...)

II - na entrada, no estabelecimento de contribuinte, em decorrência de operação interestadual, de mercadoria destinada a uso, consumo ou ativo permanente.

(...)

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:

(...)

XII - na entrada, no estabelecimento de contribuinte, em decorrência de operação interestadual, de mercadoria destinada a uso, consumo ou ativo permanente do adquirente, a base de cálculo sobre a qual foi cobrado o imposto na origem.

A Impugnante afirma que “não há que se falar em diferença de alíquota incidente na entrada de mercadorias destinadas ao uso e consumo e ativo permanente do contribuinte, haja vista que a aquisição decorreu de exigências de órgãos regulatórios da prestação do serviço, como por exemplo, materiais de limpeza”.

Segundo a Impugnante, há casos em que “sobre a operação e nota fiscal de compra houve a imputação da substituição tributária, o que, por si só, retira a exigência de recolhimento de diferencial de alíquotas”.

A questão relativa aos “materiais de limpeza” já foi analisada na irregularidade “1.3”, em que foi afirmado que os produtos, destinados à limpeza, sanitização e higienização das instalações industriais, são considerados materiais de uso e consumo, **sendo devida**, pois, a diferença de alíquota, nas aquisições interestaduais desses produtos.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por outro lado, ao contrário do alegado pela Impugnante, nas notas fiscais listadas às fls. 170/173, inexistente retenção de ICMS/ST, conforme demonstrado no quadro exemplificativo abaixo.

Notas Fiscais com Exigência de Diferença de Alíquota - Exemplos						
Nota Fiscal	UF Origem	Fl. Autos	Emissão	Base de Cálculo	Diferença de Alíquota	ST? SIM/NÃO
182.376	SP	259	6/3/2006	540,00	32,40	Não
186.481	SP	271	5/5/2006	598,80	35,93	Não
385.029	PR	283	26/6/2006	756,07	45,36	Não
190.811	SP	286	7/7/2006	540,00	32,40	Não
410.462	PR	290	24/7/2006	30,14	1,81	Não
193.310	SP	296	11/8/2006	270,00	16,20	Não
447.934	PR	300	29/8/2006	112,33	6,74	Não
195.824	SP	306	15/9/2006	405,00	24,30	Não
477.454	PR	310	28/9/2006	568,43	34,11	Não
199.331	SP	330	3/11/2006	540,00	32,40	Não
512.906	PR	331	4/11/2006	29,04	1,74	Não
202.463	SP	347	15/12/2006	540,00	32,40	Não
111.436	SC	346	19/12/2006	7.707,39	462,44	Não
204.990	SP	362	26/1/2007	540,00	32,40	Não
603.637	PR	364	6/2/2007	1.325,49	79,53	Não
207.894	SP	378	5/3/2007	1.649,00	98,94	Não
668.682	PR	389	13/4/2007	130,54	7,83	Não
211.002	SP	390	13/4/2007	675,00	40,50	Não
213.865	SP	402	25/5/2007	1.004,80	60,29	Não
178.461	SP	403	31/5/2007	385,88	23,15	Não

Assim sendo, as exigências fiscais afiguram-se corretas, uma vez que respaldadas na legislação vigente.

### Requerimento de Compensação dos Créditos pela Aquisição de Gás

A Impugnante requer “que sejam compensados os **créditos não aproveitados** das notas fiscais de compra de gás”, referentes às notas fiscais listadas às fls. 3.969/3.973, argumentando que o referido produto está vinculado ao seu processo produtivo, tendo, pois, direito aos créditos em questão, embora não tenha efetuado sua apropriação.

Com relação a esse pleito, cabe lembrar que o RICMS/02 possui norma expressa que assegura ao contribuinte a apropriação extemporânea de créditos do imposto corretamente destacados em documentos fiscais e não aproveitados na época própria.

Para tanto, basta a Impugnante seguir as normas estabelecidas no art. 67, §§ 2º e 3º do referido diploma legal, *verbis*:

Art. 67. Ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo anterior, o valor a ser abatido será escriturado no mesmo período de apuração em que ocorrer a aquisição ou o recebimento da mercadoria ou do bem, ou a utilização do serviço, conforme o caso.

(...)

§ 2º O crédito do imposto corretamente destacado em documento fiscal e não aproveitado na época própria, tenha ou não sido escriturado o documento respectivo, poderá ser apropriado pelo contribuinte, mediante:

I - escrituração de seu valor no livro Registro de Entradas, se o documento fiscal ainda não houver sido lançado neste livro, fazendo-se, na coluna "Observações" e no documento fiscal, anotação da causa da escrituração extemporânea;

II - escrituração de seu valor no livro Registro de Apuração do ICMS (RAICMS), no campo "Outros Créditos", se o documento fiscal já houver sido lançado no livro Registro de Entradas, consignando-se observação esclarecedora da ocorrência;

III - comunicação do fato à repartição fazendária a que o mesmo estiver circunscrito, no prazo de 5 (cinco) dias, contado do término do período de apuração do imposto em que o crédito foi apropriado.

§ 3º O direito de utilizar o crédito extingue-se depois de decorridos 5 (cinco) anos, contados da data de emissão do documento.

#### Arguição de Bis In Idem

Quanto à alegação da Impugnante de que estariam sendo exigidas duas penalidades sobre "o mesmo fato gerador", cabe esclarecer que as multas foram aplicadas sobre fatos distintos e são calculadas tomando-se bases de cálculo diferentes.

A Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75 refere-se à obrigação acessória por apropriação indevida de crédito do imposto, ao passo que a Multa de Revalidação capitulada no art. 56, II da mesma lei, resulta do inadimplemento de obrigação principal, ou seja, pela falta de recolhimento do ICMS devido, *in verbis*:

Art. 53 - As multas serão calculadas tomando-se como base:

(...)

II - o valor das operações ou das prestações realizadas;

III - o valor do imposto não recolhido tempestivamente no todo ou em parte.

IV - o valor do crédito de imposto indevidamente utilizado, apropriado, transferido ou recebido em transferência.

(...)

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:

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;

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 56 - Nos casos previstos no inciso III do artigo 53, serão os seguintes os valores das multas:

(...)

II - havendo ação fiscal, a multa será de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, observadas as hipóteses de reduções previstas nos §§ 9º e 10 do art. 53.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também obteve autorização do Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível nº 1.0672.98.011610-3/001, ementada 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 INADIMPLENTO 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.

Não há que se falar, portanto, em exigência cumulativa, e sim em aplicação de penalidades distintas para fatos também distintos (descumprimento de obrigação acessória/aproveitamento indevido de créditos e multa indenizatória por recolhimento a menor do imposto).

### Questões de Cunho Constitucional

As questões de cunho constitucional levantadas pela Impugnante (*princípios da capacidade contributiva, da razoabilidade, da proporcionalidade, da vedação ao confisco, etc.*) não serão aqui analisadas, uma vez que não compete a este órgão julgador, nos termos do art. 110, I, do RPTA, “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”.

Ressalte-se, no entanto, que as penalidades aplicadas atendem ao princípio da reserva legal, uma vez que estão expressamente previstas na Lei nº 6.763/75.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. Também em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento conforme reformulação

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

promovida pelo Fisco às fls. 4.737/4.961. Vencida, em parte, a Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão, que ainda excluía as exigências relativas aos créditos do item 3.1.1 do Auto de Infração, correspondentes aos produtos avariados e reaproveitados no processo produtivo. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Wilson dos Santos Filho e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Marcelo Cássio Amorim Rebouças. Participou do julgamento, além dos signatários e da Conselheira vencida, o Conselheiro Orias Batista Freitas (Revisor).

**Sala das Sessões, 13 de novembro de 2013.**

**José Luiz Drumond**  
**Presidente**

**René de Oliveira e Sousa Júnior**  
**Relator**

R

CC/11MG

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.225/13/3ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000172330-28  
Impugnação: 40.010131388-21  
Impugnante: Clap Industrial de Alimentos Ltda  
IE: 388534819.00-01  
Proc. S. Passivo: Wilson dos Santos Filho/Outro(s)  
Origem: DF/Divinópolis

---

Voto proferido pela Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos e, reside apenas na exclusão das exigências relativas aos créditos do item 3.1.1 do Auto de Infração (conforme delineado à fl. 51), correspondentes aos produtos avariados e reaproveitados no processo produtivo.

Versa o presente lançamento acerca da imputação fiscal de recolhimento a menor do ICMS, no período de 1º de janeiro de 2006 a 28 de dezembro de 2010, apurado mediante recomposição da conta gráfica, face às seguintes situações:

1) aproveitamento indevido de créditos de ICMS nas situações descritas abaixo, pelo que se exige ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da Lei n.º 6.763/75:

- 1.1) devolução de mercadorias avariadas ou impróprias para consumo;
- 1.2) retorno integral de mercadorias não entregues ao destinatário;
- 1.3) mercadorias destinadas ao uso e consumo do estabelecimento;
- 1.4) créditos lançados em duplicidade (infração reconhecida e quitada pela Impugnante);
- 1.5) mercadorias destinadas a estabelecimento diverso do contribuinte;
- 1.6) crédito integral relativo a aquisições de bens destinados ao ativo permanente;
- 1.7) falta de apresentação da 1ª via de documentos fiscais;
- 1.8) energia elétrica não consumida no processo industrial do estabelecimento;
- 1.9) créditos em valores superiores aos escriturados no livro Registro de Entrada (erros de soma);
- 1.10) nota fiscal sem destaque do ICMS;

1.11) crédito de notas fiscais de saída referentes à devolução de mercadoria entrada em seu estabelecimento e posteriormente devolvidas;

1.12) parcela de crédito destacado em notas fiscais, referente a mercadorias destinadas ao uso e consumo do estabelecimento;

1.13) créditos em valores superiores aos destacados nas respectivas notas fiscais;

2) descumprimento de obrigação acessória, face ao aproveitamento indevido dos créditos citados nos itens anteriores, ensejando a aplicação da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei n.º 6.763/75;

3) falta de recolhimento da diferença de alíquota relativa a aquisições interestaduais de materiais de uso e consumo e de bens destinados a integrar o ativo permanente da empresa, pelo que se exige ICMS e Multa de Revalidação.

Importa destacar que, para se ter uma melhor visão do lançamento, deve-se levar em consideração o Relatório de Irregularidades Apuradas anexo ao Auto de Infração de fls. 51/60.

Destaque-se, também, que o objeto de divergência entre este voto e a decisão majoritária restringe-se ao aproveitamento do crédito relativo a mercadorias avariadas que são, entretanto, reutilizadas pela Impugnante em seu processo produtivo.

A irregularidade refere-se a aproveitamento indevido de créditos de ICMS destacados em notas fiscais de devolução de mercadorias avariadas ou impróprias para consumo, emitidas pelos destinatários originais das mercadorias.

A apropriação também ocorreu mediante emissão de notas fiscais de entrada, emitidas pela própria Impugnante.

As mercadorias devolvidas referem-se a produtos alimentícios/salgados diversos, tais como: pães de queijo, lasanha, panqueca, nhoque, torta de frango, coxinha, empadinha, esfiha, pizza, massa de pastel, etc.

As operações objeto da presente autuação estão listadas no quadro acostado às fls. 175/185.

Esta questão está assim descrita no Relatório de Irregularidades Apuradas anexo ao Auto de Infração à fl. 51:

**3.1.1 – Notas Fiscais de Entrada – Devolução de mercadorias avariadas ou impróprias para consumo – Não efetivação do estorno – Código de irregularidade 01:**

O contribuinte aproveitou indevidamente crédito de notas fiscais referentes à entrada de mercadorias de sua produção, devolvidas por estarem avariadas ou impróprias para consumo, e não procedeu ao estorno desses valores conforme preceitua o inciso V do artigo 70 da parte geral do Decreto Estadual n. 43.080, de 31 de dezembro de 2002 – RICMS/02.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Os documentos fiscais de entrada perfazem um total de R\$ 97.910,70 (Noventa e sete mil novecentos e dez reais e setenta centavos) e o ICMS não estornado é de R\$ 11.285,83 (Onze mil duzentos e dez e oitenta e cinco reais e setenta centavos). Desse valor, as parcelas de R\$ 4,36 (Quatro reais e trinta e seis centavos) e 2,03 (Dois reais e três centavos) são, respectivamente, cumuladas com as irregularidades 5 (estabelecimento diverso) e 7 (falta de apresentação da primeira via)

É inegável que, nos termos do inciso XI do art. 70 e inciso V do art. 71, ambos da Parte Geral do RICMS/02 o crédito relativo a produtos avariados, deteriorados ou impróprios para o consumo deve ser estornado, a saber:

### CAPÍTULO III Da Vedação do Crédito

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

.....  
XI - deva não ocorrer, por qualquer motivo, operação posterior com a mesma mercadoria ou com outra dela resultante;

.....  
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:

.....  
V - vierem a ser objeto de perecimento, deterioração, inutilização, extravio, furto, roubo ou perda, por qualquer motivo, da mesma mercadoria ou bem, ou de outra dela resultante, dentro do mesmo período em que se verificar o fato, ou no prazo de 30 (trinta) dias, em se tratando de calamidade pública, contado de sua declaração oficial;

O fato é que a Defendente vendeu mercadorias de sua fabricação, sobretudo pão de queijo congelado, o qual representa 90% (noventa por cento) das vendas. Assim destacou o ICMS na saída, decorrente da venda e recolheu aos cofres públicos.

Alguns produtos ao chegarem ao adquirente estavam com as caixas que os embalavam e protegiam amassadas (avariadas), por isso foram devolvidos.

Informa a Impugnante que, nestes casos, reprocessa a massa do pão de queijo (os congelados são reaproveitados ao retornarem ao processo produtivo), já que a maioria absoluta das devoluções são decorrentes de caixas amassadas.

A Impugnante então, cancela a nota fiscal de saída e emite outras, recolhendo o ICMS. A Fiscalização entendeu, com base nos dispositivos do RICMS/02

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

acima transcritos, que o crédito do imposto referente a entrada das matérias primas deveria ser estornado.

Sem dúvida esta é a regra geral, pois os produtos avariados não são utilizados e, portanto, não são sujeitos a incidência do ICMS.

Contudo, e caso em espécie difere desta regra geral, pois há reaproveitamento das mercadorias.

Sendo a mercadoria reaproveitada, essa equivale a própria matéria prima do novo produto que será regularmente tributado em sua saída.

O direito ao crédito de matéria prima não é questionado em qualquer hipótese e está garantido pela Constituição Federal, pela Lei Complementar n.º 87/96, pela Lei n.º 6.763/75, bem como pelo Regulamento do ICMS.

Assim importante destacar o texto da Lei Complementar n.º 87/96:

Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

§ 1º Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.

As normas estaduais mineiras, em respeito a esta diretiva, trazem a mesma disposição incluída na Lei n.º 6.763/75 e regulamentada pelo RICMS/MG, a saber:

Art. 29 - O valor devido a título de imposto resultará da diferença a maior entre o imposto referente à mercadoria saída e ao serviço de transporte ou de comunicação prestado e o imposto cobrado relativamente à entrada, real ou simbólica, de mercadoria, inclusive energia elétrica, ou bem para uso, consumo ou ativo permanente, e o recebimento de serviço de transporte ou de comunicação, no respectivo estabelecimento.

O Regulamento do ICMS assim trata a matéria:

### **CAPÍTULO II Do Crédito do Imposto**

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:

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

.....  
IV - às mercadorias, inclusive material de embalagem, adquiridas ou recebidas no período para comercialização;

V - a matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, adquiridos ou recebidos no período, para emprego diretamente no processo de produção, extração, industrialização, geração ou comunicação, observando-se que:

a) incluem-se na embalagem todos os elementos que a componham, a protejam ou lhe assegurem a resistência;

b) são compreendidos entre as matérias-primas e os produtos intermediários aqueles que sejam consumidos ou integrem o produto final na condição de elemento indispensável à sua composição;

.....

Portanto, considerando-se que no caso em tela os produtos avariados são reaproveitados no processo produtivo da Impugnante, deve ser mantido o crédito a eles correspondente em respeito estrito ao princípio da não cumulatividade.

Diante do exposto, julgo parcialmente procedente o lançamento para, além das exclusões já procedidas pela decisão majoritária, excluir, também, as exigências relativas aos créditos do item 3.1.1 do Auto de Infração, correspondentes aos produtos avariados e reaproveitados no processo produtivo.

**Sala das Sessões, 13 de novembro de 2013.**

**Luciana Mundim de Mattos Paixão  
Conselheira**