

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 22.036/16/1ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000168172-47  
Impugnação: 40.010129043-76  
Impugnante: DMA Distribuidora S/A  
IE: 062678368.11-48  
Proc. S. Passivo: Pedro Mergh Villas/Outro(s)  
Origem: DF/BH-2 - Belo Horizonte

**EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – ISENÇÃO – OPERAÇÃO SUBSEQUENTE – LEITE PASTEURIZADO OU UHT. Constatou-se que a Autuada aproveitou indevidamente crédito de ICMS relativo à mercadoria para a qual há previsão de isenção do imposto nas saídas subsequentes, nos termos do item 13 da Parte 1 do Anexo I do RICMS/02. Infração caracterizada conforme dispõe o art. 31, inciso II da Lei nº 6.763/75. Corretas as exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XIII, alínea “b” da Lei nº 6.763/75.**

**Lançamento procedente. Decisão pelo voto de qualidade.**

**RELATÓRIO**

A Autuada, no período de abril de 2005 a dezembro de 2007, recolheu ICMS a menor, visto que aproveitou indevidamente créditos de ICMS destacados em notas fiscais de aquisição de mercadoria (leite pasteurizado ou UHT) para a qual há previsão de isenção do imposto nas saídas subsequentes, nos termos do disposto no item 13 da Parte 1 do Anexo I do RICMS/02.

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada capituladas respectivamente nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XIII, alínea “b” da Lei nº 6.763/75.

Não houve recomposição da conta gráfica do ICMS, procedimento fiscal previsto na legislação tributária estadual na data da lavratura do Auto de Infração, porque a empresa autuada apresentou saldo devedor em todo o período autuado.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 1.054/1.078, e junta documentos de fls.1079/1438. A Fiscalização manifesta-se às fls. 1.441/1.461.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls.1.466/1.470, opina, pela procedência do lançamento.

A 1ª Câmara de Julgamento exara o despacho interlocutório de fls. 1.472, nos seguintes termos:

ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, (...) em preliminar, à unanimidade, em exarar despacho

interlocutório para que a Impugnante, no prazo de 120 (cento e vinte) dias, contados do recebimento da intimação, apresente planilhas demonstrativas do produto leite pasteurizado tributado na saída, apontando o aproveitamento de crédito das entradas do respectivo produto e, caso haja imposto recolhido a maior, que o demonstre. (...) Em seguida, vista ao Fisco.

A 2ª Câmara de Julgamento, em sessão realizada no dia 18/07/12, decidiu converter o julgamento em diligência (fls. 1.561), com o seguinte teor:

ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, por maioria de votos, em converter o julgamento em diligência para que o Fisco: 1. com base nos arquivos eletrônicos da Autuada, elabore uma planilha com a quantidade de leite pasteurizado ou UHT em estoque ao final do mês imediatamente anterior ao do período autuado, bem como as quantidades dessas mercadorias adquiridas e o preço médio de aquisição em cada mês do período autuado; 2. com base na planilha elaborada pela Impugnante, indique a quantidade de leite pasteurizado ou UHT vendida e o preço médio de venda em cada mês do período autuado; 3. se manifeste sobre a margem de valor agregado calculada com base nos preços médios acima referidos quanto à sua razoabilidade. Se entender superior ao normalmente praticado, trazer os elementos que embase tal entendimento; 4. faça por amostragem um levantamento com base nos cupons fiscais emitidos, tomando-se alguns dias a seu critério dos meses de maio de 2005, agosto de 2006 e dezembro de 2007, certificando se houve débito do imposto nas saídas dos produtos objeto da autuação. Em seguida, vista à Impugnante. Vencido o Conselheiro Ricardo Wagner Lucas Cardoso (Revisor), que considerava inócua a diligência.

**Dos esclarecimentos trazidos pela Impugnante em razão do despacho interlocutório**

A Impugnante comparece às fls. 1.481/1.484 dos autos, oportunidade em que pleiteia prorrogação do prazo para cumprimento do despacho interlocutório.

A Fiscalização manifesta-se às fls. 1.486/1.490 e anexa o documento de fls. 1.491 (Contagem de Tipo de Registro de Arquivos Eletrônicos), encaminhando o processo para este Conselho para apreciação do pedido da Contribuinte.

Às fls. 1.504 é deferido pedido de ampliação de prazo para cumprimento do Despacho Interlocutório.

A Impugnante manifesta-se às fls. 1.508/1.512.

Às fls. 1.518/1.535 a Impugnante colaciona “Laudo Pericial Complementar de Análise do Auto de Infração 01.000168172-47” e a mídia eletrônica de fls.1538 contendo anexos ao referido laudo.

A Fiscalização manifesta-se às fls. 1.540/1.546.

**Dos esclarecimentos trazidos pela Fiscalização em razão da diligência**

A Fiscalização manifesta-se às fls. 1.630/1.634, anexando os documentos de fls. 1.563/1.629 (diversas intimações destinadas à Impugnante para que fossem apresentadas informações fiscais, bem como para que fossem sanadas/divergências encontradas nas referidas informações e respectivas respostas).

Às fls.1.635/1.636, a Fiscalização colaciona demonstrativo contendo as informações solicitadas conforme diligência retro.

É reaberta vista dos autos à Impugnante (fls. 1.638/1.646), que se manifesta às fls. 1.649/1.652 e 1.654/1.655.

A Fiscalização ratifica sua manifestação anterior conforme consta às fls. 1.658.

A Assessoria do CC/MG emite o parecer de fls. 1.661/1.669, no qual opina pela procedência do lançamento.

---

***DECISÃO***

Conforme relatado, a Autuada, no período de abril de 2005 a dezembro de 2007, recolheu ICMS a menor visto que aproveitou indevidamente créditos de ICMS destacados em notas fiscais de aquisição de mercadoria (leite pasteurizado ou UHT) para a qual há previsão de isenção do imposto nas saídas subsequentes, nos termos do disposto no item 13 da Parte 1 do Anexo I do RICMS/02.

Exige-se ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XIII, alínea “b” da Lei nº 6.763/75.

Não houve recomposição da conta gráfica do ICMS, procedimento fiscal previsto na legislação tributária estadual na data da lavratura do Auto de Infração, porque a empresa autuada apresentou saldo devedor em todo o período autuado.

Inicialmente, a Autuada argui a decadência do direito de o Fisco efetuar o lançamento relativo ao período de abril de 2005 a novembro de 2005, fundamentando-se na norma ínsita no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional (CTN).

Conforme estabelece o mencionado dispositivo, se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador e, expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública Estadual tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário.

No entanto, ao lançamento de ofício, aplica-se a regra fixada no art. 173, inciso I do CTN, para contagem do prazo decadencial. Veja-se:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

(...)

Sobre o tema, decidiu 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.

Dessa forma, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo ao exercício de 2005 somente se expirou 31/12/10, nos termos do inciso I do mencionado art. 173, não ocorrendo a decadência relativamente ao crédito tributário exigido, uma vez que a Autuada foi regularmente intimada da lavratura do Auto de Infração em 29/12/10 (fls. 04).

Ressalta-se que este Conselho tem decidido, reiteradamente, em situações semelhantes, que a decadência é regida pela norma posta no art. 173, inciso I do CTN, a qual determina que o prazo de 05 (cinco) anos conta-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Cita-se, a

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

título de exemplo, os Acórdãos nºs 20.290/13/2ª, 21.275/14/3ª, 4.366/15/CE e 4.372/15/CE, 4.533/16/CE.

Registra-se que foi alegada da tribuna, pelo representante da Autuada, a nulidade do lançamento sob o fundamento de que, embora a acusação fiscal seja de recolhimento a menor do ICMS, restou demonstrado nos autos que não houve recolhimento a menor, pois apesar da previsão de isenção para as saídas da mercadoria, cujos créditos do imposto pela entrada foram lançados indevidamente pela Autuada, houve destaque do imposto nos documentos fiscais de saída dos referidos produtos.

No entanto, não merece prosperar essa alegação. Isso porque, no presente lançamento objetivou a Fiscalização o estorno dos créditos do imposto indevidamente aproveitado pela Autuada, em razão da previsão de isenção nas subseqüentes saídas das mercadorias.

E pelo fato de a Autuada apresentar saldo devedor em sua conta gráfica do ICMS durante todo o período autuado, qualquer creditamento indevido de imposto teria por consequência o recolhimento a menor do ICMS no mesmo valor dos créditos estornados.

A discussão acerca do destaque do imposto, também indevido, nas saídas das referidas mercadorias amparadas pela norma isentiva veio aos autos com a impugnação apresentada pela Autuada e em razão das medidas determinadas pela Câmara de Julgamento, as quais tiveram o intuito de cotejar os valores creditados indevidamente com aqueles debitados nas saídas das mercadorias do estabelecimento autuado.

E não se poderia exigir que a Fiscalização efetuasse a compensação dos créditos indevidamente apropriados pela Autuada porque houve destaque do imposto, também indevidamente, nos documentos fiscais de saída da mercadoria, cujos créditos a eles relativos são objeto de glosa neste lançamento. É que, no caso do ICMS, tributo indireto, por força do art. 166 do Código Tributário Nacional - CTN, somente detém legitimidade ativa para o pedido de restituição de indébito aquele que comprovar haver suportado o encargo financeiro do pagamento indevido ou, caso o tenha transferido a terceiro, estiver por esse expressamente autorizado a receber a restituição, conforme se verá.

No caso dos autos, o que se verifica é que a Autuada compreendeu a acusação formulada no lançamento e desenvolveu plenamente a sua defesa, não restando configurada a nulidade do lançamento.

Postulou, ainda que houvesse o julgamento conjunto deste PTA com os de nº 01.000168506-35, 01.00168533-75 e 01.000168559-21, o que ocorreu, inclusive com medida determinada em um processo extensiva aos demais.

Conforme mencionado anteriormente, determinou a Câmara de Julgamento que a Impugnante apresentasse planilhas demonstrativas do produto leite pasteurizado tributado na saída, apontando o aproveitamento de crédito do imposto em razão das entradas do respectivo produto e, caso houvesse imposto recolhido a maior, que o demonstrasse.

A Impugnante colacionou aos autos os “Laudos Periciais Complementares de Análise do Auto de Infração 01.000168172-47” de fls. 1.097/1.108 e 1.518/1.535.

Consta em tais laudos que “a contribuinte não observou a isenção do ICMS nas saídas das mercadorias objeto do lançamento fiscal (leite pasteurizado), mantendo quanto a esse produto, o regime normal de débito e crédito, ignorando a referida isenção nas saídas, lançando, portanto, débito na apuração do tributo. E que tal equívoco não onerou o estado em momento algum, pois o fato de o contribuinte ter se aproveitado do crédito na entrada da mercadoria e lançado débito na saída não causou qualquer prejuízo para o estado de Minas Gerais”.

Também foi colacionado aos autos o documento de fls. 1.537 “**Conta Corrente ICMS Leite**”, no qual a Impugnante demonstrou que no período autuado o crédito de ICMS referente à mercadoria leite foi de R\$ 415.314,79 (quatrocentos e quinze mil, trezentos e catorze reais e setenta e nove centavos) e o débito no montante de R\$ 407.943,21 (quatrocentos e sete mil, novecentos e quarenta e três reais e vinte um centavos). E que, portanto, houve saldo negativo no montante de R\$ 7.371,58 (sete mil trezentos e setenta e um reais e cinquenta e oito centavos).

Por outro lado, em razão da diligência determinada pela Câmara, conforme itens especificados, a Fiscalização trouxe aos autos as seguintes informações:

**Quanto item 1. “com base nos arquivos eletrônicos da Autuada, elabore uma planilha com a quantidade de leite pasteurizado ou UHT em estoque ao final do mês imediatamente anterior ao do período autuado, bem como as quantidades dessas mercadorias adquiridas e o preço médio de aquisição em cada mês do período autuado;”:**

Relata a Fiscalização que, em atendimento a esse item da diligência, elaborou a planilha “**Movimentação de Leite Pasteurizado ou UHT**” (fls. 1.635/1.636) na qual demonstra a quantidade de leite pasteurizado ou UHT em estoque no final do mês imediatamente anterior ao período autuado, ou seja, em 31/03/05 (Quantidade estoque final de leite pasteurizado ou UHT no mês anterior ao primeiro mês autuado: **19.352 unidades**).

Explica a Fiscalização que nessa planilha demonstrou, também, a quantidade de leite pasteurizado ou UHT adquirida no período autuado e o preço médio de aquisição deste produto (para os meses de abril/05 a dezembro/2007 = período autuado).

**Quanto ao item 2. “com base na planilha elaborada pela Impugnante, indique a quantidade de leite pasteurizado ou UHT vendida e o preço médio de venda em cada mês do período autuado;”:**

Destaca a Fiscalização que foi informada na planilha de fls. 1.635/1.636 a quantidade de leite pasteurizado ou UHT vendida e o preço médio de venda em cada mês do período autuado, baseando-se na planilha elaborada pela Impugnante (fls. 1.538), conforme determinado no quesito 2.

**Quanto item 3. “se manifeste sobre a margem de valor agregado calculada com base nos preços médios acima referidos quanto à sua razoabilidade.**

***Se entender superior ao normalmente praticado, trazer os elementos que embase tal entendimento;”:***

Quanto a esse questionamento da Câmara de Julgamento, a Fiscalização deixou consignado:

*“A margem de agregado fiscal variou 14% no período analisado, indo de 5,36 a 38,40.*

*No mês de fevereiro de 2015, a empresa apresentou uma variação de 39% entre o maior e o menor agregado.*

*Cumprе ressaltar que a margem de valor agregado é afetada diretamente pelo mercado consumidor que impulsiona o giro de estoques. Fatores como lançamento de novas marcas, promoções de vendas para desova de estoque alto ou de produtos com validade a vencer no curto prazo, impulsionam a logística dos estoques de mercadorias.*

*O produto leite tem a característica de não possuir margem de valor agregado alta em função de seu tamanho físico e baixo valor de revenda, ocupando espaço de prateleira que ocasiona baixa rentabilidade por metro quadrado da mesma.*

*Possui um apelo promocional muito grande, fato este que é comprovado por estar na maioria dos encartes promocionais do setor supermercadista.*

*Pela sua característica de essencialidade em nossa alimentação possui um giro bem elevado, sendo que os mais baratos giram mais. Os leites mais caros, que se destinam a lactantes, por exemplo, têm um giro menor em função de o público alvo ser menor.*

*Considerando que contribuintes do mesmo setor tendem a apresentar agregados similares, analisamos outros supermercados.*

*A margem apresentada foi similar, embora não tenha variado tanto entre o maior e o menor valor apresentado.”*

***Quanto ao item 4.” faça, por amostragem, um levantamento com base nos cupons fiscais emitidos, tomando-se alguns dias a seu critério dos meses de 2005, agosto de 2006 e dezembro de 2007, certificando se houve débito do imposto nas saídas dos produtos objeto da autuação.”:***

Esclarece a Fiscalização que foi realizado um levantamento nos cupons fiscais emitidos, em alguns dias dos meses de abril de 2005, agosto de 2006 e dezembro de 2007, ficando constatado o débito do imposto nas saídas dos produtos objeto deste lançamento.

Pois bem, é importante mencionar que no lançamento em exame a Fiscalização estornou os créditos do imposto indevidamente apropriados, no período de abril de 2005 a dezembro de 2007, os quais foram destacados em notas fiscais de aquisição de mercadoria (leite pasteurizado ou UHT), para a qual há previsão de isenção do imposto nas saídas subsequentes, nos termos do que prevê o item 13 da Parte 1 do Anexo I do RICMS/02, *in verbis*:

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

ITEM	HIPÓTESES/CONDIÇÕES	EFICÁCIA ATÉ
(1818) 13	Saída, em operação interna, de leite pasteurizado tipo "A", "B" ou "C" ou leite UHT (UAT), em embalagem que permita sua venda a consumidor final, produzidos no Estado, promovida por estabelecimento atacadista ou varejista.	Indeterminada

*Efeitos de 20/04/2005 a 31/01/2011 - Redação dada pelo art. 2º, I, e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 44.015, de 19/04/2005:*

13	Saída, em operação interna, de leite pasteurizado tipo "A", "B" e "C", inclusive longa vida, promovida por estabelecimento varejista com destino a consumidor final.	Indeterminada
----	--	---------------

Isso resultou nas exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XIII, alínea "b" da Lei nº 6.763/75.

Da análise dos autos constata-se que o estorno dos créditos do imposto em comento respalda-se nos seguintes dispositivos legais e regulamentares:

**Constituição Federal**

**Art. 155 (...)**

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

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

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

(...)

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

(...).

**Lei nº 6.763/75**

Art. 31. Não implicará crédito para compensação com o imposto devido nas operações ou nas prestações subseqüentes:

(...)

II - o imposto relativo à operação ou à prestação, quando a operação ou a prestação subseqüente, com a mesma mercadoria ou com outra dela resultante, inclusive a utilizada na produção, na geração ou na extração, estiverem beneficiadas por isenção ou não-incidência, exceto, observado o disposto no § 3º do artigo 32, quando destinada a exportação para o exterior;

(...).



**RICMS/02**

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

(...)

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

(...).

Portanto, a infração encontra-se perfeitamente caracterizada nos termos dos dispositivos legais mencionados e, conseqüentemente, afiguram-se corretas as exigências fiscais.

Lado outro, pretende a Defesa o abatimento no valor ora exigido do imposto destacado indevidamente nos documentos fiscais de saída da mercadoria.

Todavia, não pode prosperar a pretensão da Autuada. Isso porque no caso de recolhimento do imposto indevido (tributação de mercadoria para qual há previsão de isenção) há procedimento previsto para a restituição pretendida, que segue rito e procedimentos definidos na legislação tributária, conforme determina o art. 28 e seguintes do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44,747/08.

Dessa forma, há procedimento claramente definido pela norma processual para proteger o direito da empresa de eventual locupletação indevida do estado.

E nesse diapasão, vale mencionar, que em matéria de restituição de valores indevidamente pagos a título de tributos, a regra geral é que a legitimidade ativa para pleitear a repetição do indébito – administrativa ou judicialmente – é do sujeito passivo da obrigação tributária, vale dizer, aquele a quem é atribuída a responsabilidade legal pelo pagamento do tributo, mas que, ao fazê-lo, comete erro de direito ou de fato, do qual resulte pagamento total ou parcialmente indevido, seja por falta de previsão legal da obrigação, seja porque legalmente prevista, porém quantificada em excesso. É o que se depreende do disposto no art. 165 do Código Tributário Nacional - CTN.

Nas hipóteses em que a restituição refere-se aos chamados tributos indiretos, como no caso do ICMS, no entanto, por força do art. 166 do CTN, somente detém legitimidade ativa para o pedido de restituição aquele que comprove haver suportado o encargo financeiro do pagamento indevido ou, caso o tenha transferido a terceiro, estiver por este expressamente autorizado a receber a restituição:

Código Tributário Nacional

Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

Sabe-se que o encargo financeiro relativo a todos os tributos são direta ou indiretamente repassados aos adquirentes dos bens, mercadorias e serviços, ora pela via dos preços, tal como ordinariamente se dá nos tributos que, do ponto de vista econômico, incidem sobre a produção, circulação e consumo, ora pela via dos custos/despesas, em relação àqueles sobre a renda ou o patrimônio.

Não obstante a ausência de um critério seguro para se definir juridicamente quais são os tributos “que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro”, a doutrina especializada é praticamente unânime em afirmar que, com tal redação, o CTN acolheu no campo do Direito Tributário conceito tradicionalmente adotado pelas Ciências das Finanças e da Economia para classificar os tributos em indiretos ou diretos, na medida em que os respectivos encargos financeiros sejam ou não suportados pelos chamados contribuintes de fato ou de direito.

Nesse sentido, é o magistério de Sacha Calmon (Curso de Direito Tributário Brasileiro – 11ª ed., Forense, RJ, 2010, 2ª t., p. 726):

(...) a teoria da translação do ônus fiscal, bem estudada em seu aspecto econômico na Ciência das Finanças, é extremamente complexa. Os financistas são unânimes na assertiva de que todos os tributos incidentes sobre as organizações econômicas, inclusive o imposto de renda e os patrimoniais, são trasladáveis mediante o mecanismo dos preços e dos contratos. De igual modo, muitas vezes, as condições de mercado, estruturais ou conjunturais, forçam os agentes econômicos ao fenômeno da *absorção dos custos fiscais*.

(...)

Quando o CTN se refere a tributos que, pela própria natureza, comportam a transferência do respectivo encargo financeiro, está se referindo a tributos que, pela sua *constituição jurídica*, são feitos para *obrigatoriamente* repercutir, casos do IPI e do ICMS, entre nós, idealizados para serem transferidos ao consumidor final. A natureza a que se refere o artigo é *jurídica*. A transferência é juridicamente possibilitada. A abrangência do art. 166, portanto, é limitada, e não ampla.

Após asseverar que o certo é distinguir entre a repercussão econômica e a jurídica, o Professor cita Vitório Cassone (“Aspectos Práticos do ICM em sua Atualidade”, *DCI* de 14.01.1983) leciona:

Assim, quando o art. 166 fala em tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro, está referindo-se aos tributos lançados (efetivamente destacados) no documento fiscal em que o contribuinte (de direito) arrecada-o do adquirente (ou do chamado contribuinte de fato) e o recolhe ao sujeito ativo.

Na mesma linha de entendimento, José Jayme de Macêdo Oliveira (Código Tributário Nacional: Comentários, doutrina e jurisprudência – Saraiva, SP, 1998, p. 465), ao comentar o referido dispositivo legal, assim se posiciona:

Esse fenômeno (repercussão), de cunho econômico, materializa-se quando se percebe a existência de dois contribuintes, um de direito e outro de fato, ocorrendo, no momento de sua concretização, o repasse do respectivo ônus financeiro diretamente do primeiro para o segundo. Cristaliza-se aí o chamado imposto indireto, cuja restituição do pago indevidamente exige o atendimento dos requisitos enumerados neste artigo do CTN.

José Eduardo Soares de Mello, defendendo a constitucionalidade do mencionado artigo, também identifica o IPI e o ICMS como típicos tributos que, por sua natureza jurídica, comportam a transferência – ou translação – da carga financeira a terceiros, esclarecendo que:

(...) tanto o fabricante quanto o comerciante, ao realizarem operações jurídicas, em regra, são obrigados a lançar os referidos impostos, em suas notas fiscais. (Curso de Direito Tributário, 6ª. ed. revista e atualizada. São Paulo: Dialética, 2005, p. 311).

Na pesquisa da jurisprudência, verifica-se que o Supremo Tribunal Federal (STF) já se posicionou sobre o assunto. Primeiro, por meio da Súmula 71 – editada em 1963, portanto, antes mesmo do CTN –, segundo a qual era incabível a restituição de tributos indiretos, mesmo havendo pagamento indevido. Posteriormente tal entendimento foi modificado, com a edição da Súmula 546, cujo verbete é o seguinte:

CABE A RESTITUIÇÃO DO TRIBUTO PAGO INDEVIDAMENTE, QUANDO RECONHECIDO POR DECISÃO, QUE O CONTRIBUINTE *DE JURE* NÃO RECUPEROU DO CONTRIBUINTE *DE FACTO* O QUANTUM RESPECTIVO.

Observando tratar-se de matéria infraconstitucional, várias são as decisões judiciais definitivas a respeito, tomadas por diversos tribunais, sendo que o Superior Tribunal de Justiça pacificou o seguinte entendimento sobre a aplicabilidade do art. 166 do CTN:

EMENTA:

(....)

II. TRIBUTOS QUE COMPORTEM, POR SUA NATUREZA, TRANSFERÊNCIA DO RESPECTIVO ENCARGO FINANCEIRO SÃO SOMENTE AQUELES EM RELAÇÃO AOS QUAIS A PRÓPRIA LEI ESTABELEÇA DITA TRANSFERÊNCIA. SOMENTE EM CASOS ASSIM APLICA-SE A REGRA DO ART. 166 DO CTN, POIS A NATUREZA, A QUE SE REPORTA TAL DISPOSITIVO LEGAL, SÓ PODE SER A JURÍDICA, QUE É DETERMINADA PELA LEI CORRESPONDENTE E NÃO POR MERAS CIRCUNSTÂNCIAS ECONÔMICAS QUE PODEM ESTAR, OU NÃO, PRESENTES, SEM QUE SE DISPONHA DE UM

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

CRITÉRIO SEGURO PARA SABER QUANDO SE DEU, E QUANDO NÃO SE DEU, ALUDIDA TRANSFERÊNCIA. (...) (STJ. AGRGRESP 224586/ SP. REL.: MIN. JOSÉ DELGADO. 1ª TURMA. DECISÃO: 16/11/99. DJ DE 28/02/00, P. 57.)

De toda a doutrina e jurisprudência sobre o tema, verifica-se que, para a aplicação do art. 166 do CTN, é irrelevante o repasse meramente econômico do encargo financeiro, até porque, independentemente de sua classificação econômica, todo e qualquer tributo será de alguma forma repassado ao consumidor final, na medida em que compõe o custo de produção e/ou comercialização daqueles.

Importa analisar, pois, se houve ou não a **repercussão jurídica do encargo financeiro**, assim entendida aquela decorrente e intrínseca ao regime jurídico do tributo, caracterizada pela obrigatoriedade do destaque do imposto na nota fiscal relativa à operação, mediante o qual se dá o repasse do ônus tributário do sujeito passivo da obrigação (contribuinte de direito) para o adquirente do bem, mercadoria ou serviço (contribuinte de fato).

No caso em exame, não há dúvidas de que a Autuada ao promover vendas de mercadoria a consumidores finais, para a qual há previsão de isenção, e destacar indevidamente o imposto nos documentos fiscais (cupons fiscais) por ela emitidos, promove o repasse do ônus tributário do sujeito passivo da obrigação (contribuinte de direito - Autuada) para o adquirente do bem, mercadoria ou serviço (contribuinte de fato - consumidor final).

Assim, a pretensão da Autuada de abatimento no valor do ICMS ora exigido, do imposto destacado indevidamente nos documentos fiscais de saída da mercadoria objeto do lançamento em exame, também não procede uma vez que, no caso, houve repercussão jurídica do encargo financeiro relativo ao imposto indevidamente destacado nos documentos fiscais para o adquirente da mercadoria (contribuinte de fato) e, não há nos autos autorização daquele que suportou o referido encargo para que o contribuinte de direito possa receber a restituição, conforme determina o art. 166 do CTN; além de não ter obedecido o procedimento próprio para tal mister (restituição de indébito).

Esse entendimento é corroborado pela remansosa jurisprudência do TJMG. Confira-se as seguintes decisões:

**EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - REPETIÇÃO DE INDÉBITO - ICMS - TRANSPORTE AÉREO DE PASSAGEIROS - IMPOSTO INDIRETO - ART. 166, CTN - APLICABILIDADE. NOS TERMOS DO ART. 166, DO CTN, A RESTITUIÇÃO DE TRIBUTOS QUE COMPORTEM, POR SUA NATUREZA, TRANSFERÊNCIA DO RESPECTIVO ENCARGO FINANCEIRO SOMENTE SERÁ FEITA A QUEM PROVE HAVER ASSUMIDO REFERIDO ENCARGO, OU, NO CASO DE TÊ-LO TRANSFERIDO A TERCEIRO, ESTAR POR ESTE EXPRESSAMENTE AUTORIZADO A RECEBÊ-LA. REFERIDO DISPOSITIVO FAZ MENÇÃO AOS TRIBUTOS QUE POR SUA NATUREZA COMPORTEM A TRANSLAÇÃO DO RESPECTIVO ENCARGO FINANCEIRO. SÃO ESTES, PORTANTO, APENAS OS TRIBUTOS QUE PELA SUA PRÓPRIA CONFIGURAÇÃO JURÍDICA ADMITEM A REPERCUSSÃO.**

SÃO TRADICIONALMENTE CONHECIDOS COMO TRIBUTOS INDIRETOS. O ICMS É TRIBUTO INDIRETO E, COMO TAL, É DA SUA ESSÊNCIA QUE OS VALORES PAGOS PELO CONTRIBUINTE DE JURE SEJAM POSTERIORMENTE COBRADOS DO ADQUIRENTE DE SUAS MERCADORIAS OU DO TOMADOR DE SEUS SERVIÇOS. É DA PRÓPRIA NATUREZA DO IMPOSTO QUE ASSIM SEJA, POIS FOI IDEALIZADO PARA SER TRANSFERIDO AO CONSUMIDOR FINAL. E POR SE TRATAR DE IMPOSTO INDIRETO, APLICA-SE AO ICMS A REGRA ANTES EXPOSTA, INSERTA NO ART. 166 DO CTN. **DESTARTE, A RESTITUIÇÃO DE VALORES PAGOS INDEVIDAMENTE PELO CONTRIBUINTE DE DIREITO A TÍTULO DE ICMS SOMENTE PODERÁ SER DEFERIDA SE ESTE COMPROVAR A ASSUNÇÃO DO ÔNUS DO TRIBUTO, ATRAVÉS DE DOCUMENTOS FISCAIS OU DA SUA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL, OU, CASO TENHA TRANSFERIDO TAL ÔNUS, DEMONSTRAR QUE ESTÁ AUTORIZADO PELO CONTRIBUINTE DE FATO A RECLAMAR A RESTITUIÇÃO. (GRIFOS FORAM ACRESCIDOS).**

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0079.03.076964-4/001 - COMARCA DE CONTAGEM - APELANTE(S): SOMAQ SOCIEDADE MINEIRA DE MAQUINAS LTDA - APELADO(A)(S): ESTADO DE MINAS GERAIS

EMENTA: EMBARGOS INFRINGENTES. TRIBUTÁRIO. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. ICMS. IMPOSTO INDIRETO. ART. 166, CTN. APLICABILIDADE. EMBARGOS ACOLHIDOS. **I - O DIREITO À REPETIÇÃO DO INDÉBITO EM**

**VIRTUDE DO PAGAMENTO DE IMPOSTO INDIRETO CONDICIONA-SE À COMPROVAÇÃO DA AUSÊNCIA DE TRANSFERÊNCIA DA CARGA TRIBUTÁRIA A TERCEIRO, CONFORME PRECONIZA A NORMA INSERTA NO ART. 166, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. PRECEDENTES NO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. EMBARGOS INFRINGENTES CÍVEL Nº 1.0024.03.039607-1/003 EM APCIV. 1.0024.03.039607-1/001 - COMARCA DE BELO HORIZONTE - EMBARGANTE(S): FAZENDA PÚBLICA ESTADO MINAS GERAIS - EMBARGADO(A)(S): SOEICOM S/A SOC EMPREEND IND COM MINERAÇÃO - RELATOR: EXMO. SR. DES. BITENCOURT MARCONDES. (GRIFOS FORAM ACRESCIDOS).**

Ademais, o que se depreende dos presentes autos é que a Autuada não se submeteu à norma cogente que veda o aproveitamento de crédito do imposto referente à entrada de mercadoria para a qual há previsão de isenção do ICMS nas saídas subsequentes, bem como tributou as saídas subsequentes com a referida mercadoria.

Contudo, igualmente é forçoso reconhecer que a norma que prevê a isenção do imposto não traduz uma opção, na qual é dado ao contribuinte adotá-la ou não. Em outras palavras, o regramento da isenção é impositivo.

Importante mencionar que o procedimento fiscal relativo à verificação fiscal analítica, previsto na legislação estadual até 31/01/15 (arts. 194, inciso V e 195 do

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

RICMS/02), não tem o condão de afastar a aplicação do comando inserto no mencionado art. 166 do CTN.

Ressalta-se que não se afasta a aplicação do disposto no art. 166 do CTN nas decisões deste Conselho de Contribuintes, nas quais se determinou que houvesse compensação, amparada nas disposições dos §§ 1º, 2º e 3º do art. 150 do CTN c/c o art. 195, § 2º, II do RICMS/02, entre o imposto indevidamente recolhido pelo contribuinte, a título de ICMS/ST, nas saídas das mercadorias, quando no lançamento a exigência do imposto dá-se pela entrada (ou imposto recolhido indevidamente na saída pelo contribuinte e o Fisco o exige no momento da entrada), nos termos do que determina a legislação, a título de exemplo menciona-se os Acórdãos nºs 20.394/12/3ª e 4.376/15/CE (ambos de relatoria do então Conselheiro Antônio César Ribeiro).

É que no caso dos autos, pretende a Autuada a compensação do imposto que foi objeto de repercussão jurídica do encargo financeiro para o adquirente da mercadoria no momento do seu destaque nos documentos fiscais com o crédito do imposto por ela apropriado indevidamente.

Por outro lado, naqueles lançamentos, cujos acórdãos foram mencionados anteriormente, nos quais se determinou a aludida compensação, o contribuinte efetuou o recolhimento do ICMS/ST indevidamente no momento das saídas das mercadorias do seu estabelecimento e, dessa forma, efetuou o repasse do imposto para o adquirente da mercadoria naquela ocasião (apenas um repasse do encargo financeiro). E esse mesmo ICMS/ST é exigido por meio de Auto de Infração no momento das entradas das mercadorias no estabelecimento (nesse momento não há que se falar em repercussão do encargo financeiro do imposto exigido).

Assim, aquele imposto que foi objeto da repercussão do encargo financeiro quando do destaque do ICMS/ST nas saídas das mercadorias não está sendo “restituído” para o contribuinte de direito, apenas há, naqueles casos, uma compensação com o imposto que se exige pelas entradas. E, portanto, não é caso de aplicação da norma inserta no art. 166 do CTN.

No que tange ao pleito da Impugnante de aplicação do permissivo legal, registra-se que a infração refere-se ao aproveitamento indevido de crédito do imposto, o que impede a sua aplicação, nos termos do art. 53, § 3º e § 5º, item 5 da Lei nº 6.763/75. Examine-se:

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

(...)

§ 3º- A multa por descumprimento de obrigação acessória pode ser reduzida ou cancelada por decisão do órgão julgador administrativo, desde que esta não seja tomada pelo voto de qualidade e que seja observado o disposto nos §§ 5º e 6º deste artigo.

(...)

§ 5º - O disposto no § 3º não se aplica aos casos:

(...)

5) de aproveitamento indevido de crédito;

No tocante ao inconformismo da Impugnante quanto à incidência da Taxa Selic utilizada para atualização do crédito tributário, menciona-se que o Superior Tribunal de Justiça, quando do julgamento do REsp 1.111.175/SP, submetido à sistemática prevista no art. 543-C do antigo CPC, pacificou o entendimento de que a Taxa Selic incide na atualização do crédito em favor da Fazenda Pública.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, pelo voto de qualidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Vencidos os Conselheiros Sauro Henrique de Almeida (Relator) e Maria Gabriela Tomich Freitas, que o julgava improcedente. Designada relatora a Conselheira Maria de Lourdes Medeiros (Revisora). Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Pedro Mergh Villas e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Gabriel Arbex Valle. Participou do julgamento, além da signatária e dos Conselheiros vencidos, o Conselheiro Marco Túlio da Silva.

**Sala das Sessões, 24 de fevereiro de 2016.**

**Maria de Lourdes Medeiros  
Presidente / Relatora designada**

7

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	22.036/16/1 <sup>a</sup>	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000168172-47	
Impugnação:	40.010129043-76	
Impugnante:	DMA Distribuidora S/A	
	IE: 062678368.11-48	
Proc. S. Passivo:	Pedro Mergh Villas/Outro(s)	
Origem:	DF/BH-2 - Belo Horizonte	

Voto proferido pelo Conselheiro Sauro Henrique de Almeida, 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.

A autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS, por ter aproveitado indevidamente a título de crédito, o imposto destacado em notas fiscais relacionadas à aquisição de mercadorias (leite pasteurizado) beneficiadas pela isenção nas saídas, em operações internas, promovidas por estabelecimento varejista destinadas a consumidor final, no período de abril de 2005 a dezembro de 2007, deixando de recolher o imposto devido.

Trata-se de Auto de Infração em que a Fazenda Pública do Estado de Minas Gerais pretende receber pretensão crédito tributário referente ao ICMS supostamente não adimplido, eis que teria recolhido a menor o tributo devido, considerando que aproveitou, a título de crédito, o imposto destacado em notas fiscais relacionadas a aquisição de mercadorias (leite pasteurizado) beneficiadas pela isenção nas saídas, em operações internas, promovidas por estabelecimento varejista com destino a consumidor final.

A Impugnante demonstrou em sua peça impugnatória que inexistente o pretensão crédito tributário apurado, uma vez que, ainda que não tenha observado as disposições legais relativas à isenção sobre a saída em operação interna de leite pasteurizado, não há que se falar em exigência de estorno do crédito de ICMS aproveitado pela sistemática de apuração “crédito/débito”, sob pena de configurar exigência de tributo sobre operação definida como isenta pelo próprio estado de Minas Gerais.

Conforme restou demonstrado, o equívoco cometido pela Impugnante não trouxe nenhum prejuízo ao Estado de Minas Gerais, pois a operação já estava definida como isenta e o estado nada receberia em razão de sua efetivação. O que ocorreu é que o Contribuinte continuou escriturando suas operações envolvendo a circulação do leite pasteurizado sob a sistemática do débito/crédito. Ou seja, de fato houve o aproveitamento do crédito na entrada das mercadorias, o qual a Fiscalização pretende glosar, mas de outro lado houve o lançamento do débito na saída da mercadoria, mesmo tratando-se de uma operação isenta.



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em sessão de julgamento realizada em 05/07/11, esse Egrégio Conselho de Contribuintes deferiu prazo para que a Impugnante continuasse com o hercúleo trabalho e demonstrasse a inexistência do débito ora guerreado demonstrando que não houve somente o aproveitamento do crédito decorrente da entrada da mercadoria, mas também o correlato destaque do débito na saída de TODAS as operações consideradas pela Fiscalização, nos seguintes termos:

“Também em preliminar, a unanimidade, em exarar despacho interlocutório para que a Impugnante, no prazo de 120 (cento e vinte dias), contados do recebimento da intimação, apresente planilhas demonstrativas do produto leite pasteurizado tributado na saída (...)”

Nesse sentido, atendendo essa determinação, a Impugnante se debruçou em elaborar planilhas demonstrativas de todas as saídas do produto leite pasteurizado, cujos créditos aproveitados na entrada das referidas mercadorias foram glosados pela atuação em destaque.

Ocorre, todavia, que em que pese o intenso empenho de toda a equipe não foi possível concluir o trabalho no prazo determinado, considerando as 4 (quatro) lojas objeto das autuações cujos PTAs foram sendo julgados conjuntamente (01.000168559-21; 01.000168506-35; 01.000168533-75 e o presente PTA).

No prazo concedido a Impugnante alcançou êxito em demonstrar 100% (cem por cento) das operações ocorridas em uma loja, referente a esse PTA, tendo sido solicitado prorrogação de prazo para o cumprimento da diligência em relação as demais lojas (PTA's 01.000168559-21; 01000168506-35; 01.000168533-75 e o presente PTA), o que foi deferido pela Presidente do Conselho de Contribuintes de Minas Gerais.

Por essa razão, em 01/11/11, a Impugnante se dirigiu a Repartição Fazendária e protocolou petição (i) acompanhada de um CD contendo todas as planilhas solicitadas e (ii) ainda com um caminhão de documentos que comprovavam todos os dados indicados/inseridos nas planilhas elaboradas. Por impossibilidade da própria Fiscalização, não foi possível fazer o protocolo dos documentos que comprovavam todos os dados inseridos nas planilhas, conforme registrou a Fiscalização às fls. 572:

(...)

Considerando o volume de documentos a serem recebidos nesta unidade, informamos que deverá aguardar o retorno da Delegacia Fiscal responsável pelo PTA 01.000168533-75, que definirá o local e o horário para a entrega dos documentos.

Registre-se que os documentos apresentados em um caminhão totalizam o volume indicado nos 'Protocolo de Entrega de Caixas' e 'Protocolo de Entrega de Documentos'.

Importante registrar que em momento algum foi feito qualquer contato posterior com a Contribuinte para que tivesse a oportunidade de fazer o protocolo dos

documentos que pretendia apresentar como forma de comprovar todos os dados inseridos nas planilhas elaboradas em atendimento a diligência determinada por esse Egrégio Conselho de Contribuintes.

De qualquer forma, a Impugnante foi demandada pela Fiscalização a apresentar alguns desses documentos, especificamente apontados, o que foi atendido prontamente.

Após a análise das planilhas elaboradas e ainda dos documentos especificamente solicitados/escolhidos dentro do amplo rol de documentos (um caminhão) que a Impugnante pretendia anexar ao presente processo, a Fiscalização manifesta-se, diante da qual apresenta-se as seguintes considerações.

Sustentou a Fiscalização que o trabalho apresentado pela Impugnante repete os mesmos argumentos e justificativas até então apresentados, nada acrescentando em sua defesa.

Nesse particular importante asseverar que a intenção da Impugnante de fato não era acrescentar nenhum argumento ou justificativa nova em sua defesa, mas sim formar o conjunto probatório adequado atendendo determinação de despacho interlocutório do Conselho de Contribuintes de Minas Gerais.

Em verdade, a apresentação dos documentos efetivados pela Impugnante teve unicamente a função de atender ao despacho do CC/MG, demonstrando cabalmente que a tese sustentada na peça impugnatória é totalmente procedente, ou seja, a Impugnante, ao dar tratamento tributário às mercadorias na operação com leite pasteurizado durante o período objeto da presente autuação, fez o aproveitamento do crédito na entrada, mas também registrou em todas as operações o lançamento de débito na saída da mercadoria e tal fato não traz qualquer prejuízo ao Erário Público que não deixou de receber qualquer quantia que lhe fosse devida.

Sustentou ainda a Fiscalização que o Contribuinte teria deixado de entregar determinados documentos aos quais estava obrigado, o que demonstraria as informações solicitadas pelo CC/MG. Importante registrar que a ausência de entrega de documentos fiscais apontados não é objeto do presente Auto de Infração, sendo matéria completamente estranha ao feito em comento. De outro lado ainda, a determinação do Conselho de Contribuintes foi muito clara e direta no sentido de que “a Impugnante, no prazo de 120 (cento e vinte dias), contados do recebimento da intimação, apresente planilhas demonstrativas do produto leite pasteurizado tributado na saída”.

Nesse sentido é que a Impugnante simplesmente atendeu ao despacho demonstrando cabalmente, por intermédio das planilhas acostadas aos autos, que todas as saídas de leite pasteurizado objeto da presente autuação foram tributadas na saída, o que indica a ausência de qualquer prejuízo ao estado de Minas Gerais no aproveitamento de crédito decorrente da entrada da mercadoria cuja saída é beneficiada pela isenção. Tal fato inclusive foi reconhecido pela própria Fiscalização:

“Procedemos a conferência, por amostragem, das planilhas apresentadas pela Impugnante e respectivas fitas detalhe, restando comprovada a tributação de leite pasteurizado nas saídas realizadas através de

equipamento emissor de cupom fiscal (ECF).” (grifou-se)

Portanto, é indene de dúvidas que a Impugnante logrou êxito em provar/demonstrar cabalmente, atendendo ao despacho interlocutório do CC/MG, que TODAS as saídas de leite pasteurizado cujas entradas tiveram o crédito aproveitado pela Contribuinte e glosados pela autuação ora guerreada, foram tributadas, havendo destaque de ICMS em operações beneficiadas pela isenção.

É exatamente o fato de a Contribuinte ter lançado o débito na saída das mercadorias com leite pasteurizado que torna o aproveitamento do crédito na entrada das referidas mercadorias necessário no caso em comento, em razão de necessidade/obrigatoriedade de observância ao princípio da não cumulatividade e ainda em razão de ausência de qualquer prejuízo ao Fisco Estadual.

Frise-se uma vez mais que, conforme amplamente provado pela documentação acostada aos autos e ainda já reconhecido pela manifestação fiscal anteriormente mencionada, o que de fato ocorreu, é que a Contribuinte continuou escriturando suas operações envolvendo a circulação do leite pasteurizado sob a sistemática do débito/crédito. Ou seja, de fato houve o aproveitamento do crédito na entrada da mercadoria, o qual a Fiscalização pretende glosar, mas de outro lado houve o lançamento do débito na saída da mercadoria, mesmo tratando-se de uma operação isenta, o que, em atendimento ao despacho determinado por esse CC/MG, já foi provado cabalmente e ainda reconhecido pela própria Fiscalização.

Importante mencionar que as planilhas elaboradas pela Impugnante, contemplam TODAS as saídas de leite pasteurizado durante o período objeto da autuação, cujas entradas tiveram o crédito glosado pelo Fisco Estadual, o que demonstra que TODAS as referidas saídas foram tributadas.

Como forma de facilitar a análise pelo Conselho de Contribuintes de Minas Gerais (CC/MG), e ainda provar que no confronto entre as planilhas que fundamentaram o Auto de Infração (entradas) e aquelas elaboradas em atendimento ao despacho interlocutório do CC/MG (saídas), que haveria crédito a seu favor decorrente do imposto recolhido a maior, a Impugnante apresentou nessa oportunidade planilha que representa o confronto entre as duas planilhas (entradas x saídas) e demonstrou o crédito existente a seu favor.

Por toda argumentação já desenvolvida e amplamente comprovada pelo atendimento a diligência determinada pelo CC/MG, é inequívoco que o aproveitamento de crédito levado a efeito pela Contribuinte, no caso presente, deve ser mantido, com a finalidade de garantir a efetividade do princípio da não cumulatividade, que deve envolver a apuração do tributo em questão.

Pois tendo sido desconsiderado pela Contribuinte, equivocadamente, o benefício fiscal que envolve a operação, ao dar tratamento tributário à mercadoria tanto na entrada (aproveitando crédito) quanto na saída (lançando débito), não houve qualquer prejuízo ao Erário Estadual que não deixou de receber qualquer quantia que lhe fosse devida.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Na verdade, ao aproveitar o crédito decorrente de tal operação, a Impugnante apenas exerceu o direito que lhe é garantido pela Constituição Federal em relação ao ICMS para aplicação do princípio da não cumulatividade.

Não se deve perder de vista, é que no caso presente, a Contribuinte não albergou as consequências da isenção tanto na entrada da mercadoria quanto em sua saída, fato que foi desconsiderado, ou sequer verificado, pela Fiscalização.

Não há dúvidas, portanto, que comprovada a correlação entre o crédito aproveitado na entrada da mercadoria e o débito lançado na saída da mercadoria, efetivando a sistemática de débito/crédito (o que foi feito pelo atendimento a diligência determinada pelo CC/MG), o crédito ora glosado deve ser permitido a fim de que a carga final dessa operação seja ZERO, incidindo novamente o ICMS quando a autoridade pretende glosar o crédito. E repita-se uma vez mais que a operação é ISENTA, não havendo recolhimento a ser feito em qualquer momento. Ao contrário, pela análise da planilha que ora se acosta aos autos, destinadas a análise pelo CC/MG, se apreende que existiu recolhimento a maior de ICMS, gerando crédito em favor da Contribuinte.

Diante do exposto, como a Impugnante demonstrou que 100% das operações de saídas das mercadorias de leite pasteurizado foram tributadas com lançamento de débito de ICMS, devem ser canceladas as exigências fiscais.

Com isto, julgo improcedente o lançamento.

**Sala das Sessões, 24 de fevereiro de 2016.**

**Sauro Henrique de Almeida  
Conselheiro**