

Acórdão: 24.423/22/3ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 16.001474372-09  
Impugnação: 40.010149493-00  
Impugnante: Bagley do Brasil Alimentos Ltda  
CNPJ: 06.042.467/0002-61  
Proc. S. Passivo: Patrícia Campos Lima/Outro(s)  
Origem: DF/Contagem - 1

**EMENTA**

**RESTITUIÇÃO - ICMS - RECOLHIMENTO A MAIOR. Pedido de restituição de valor recolhido a maior, a título de ICMS antecipação. No entanto, nos autos não há comprovação do indébito tributário. Correta, portanto, a denegação do pedido de restituição.**

**Impugnação improcedente. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

Trata-se de pedido de restituição de ICMS recolhido a título de antecipação tributária, relativo ao período de dezembro de 2017 a abril de 2019. A Impugnante relata que nesse período recolheu a maior a antecipação de ICMS da farinha de trigo a que se refere o art. 422, Anexo IX do RICMS/02 por não aproveitar, no cálculo do imposto devido, aquele destacado nas notas fiscais de aquisição.

A Delegacia Fiscal, em Despacho de fls. 40, indeferiu o pedido,

Inconformada, a Impugnante apresentou, tempestivamente e por procuradores regularmente constituídos, Impugnação às fls. 44/65, argumentando em síntese que:

- o pedido de restituição derivou de denúncia espontânea acompanhada pela Autoridade Fiscal e acatada pelo Estado;

- embora estivesse abatendo dos débitos apurados pelas suas saídas o montante integral do imposto antecipado, e não um crédito escritural, o Fisco compreendeu que o ICMS antecipado era um “crédito” e, por isso, deveria ser inteiramente estornado, conforme o regime especial concedido à Impugnante;

- isso, então, gerou a denúncia espontânea, ocasião em que a empresa alertou que os débitos denunciados e pagos (relativos ao estorno da antecipação do ICMS) eram maiores que os devidos, justamente por não terem sido deduzidos da sua apuração o ICMS destacado nas notas fiscais de aquisição da farinha, conforme autorizado pelo art. 422 do Capítulo LIV do Anexo IX do RICMS/02;

- à ocasião, o Fisco teve oportunidade de conferir a integralidade da documentação comprobatória do indébito tributário reclamado;

- não tinha conhecimento de que lhe seria exigido o estorno do ICMS antecipado em razão da aquisição da farinha, cujo valor foi abatido dos débitos gerados pelas saídas subsequentes dos biscoitos e bolachas, afinal, como bem aduziu e reconheceu a Autoridade Fiscal na réplica apresentada, nos anos de 2017 e 2018 a Impugnante ainda debatia com o estado de Minas Gerais e tentava demonstrar ser equivocado o entendimento de que o seu regime especial a obrigava a estornar o ICMS antecipado abatido dos débitos gerados por suas saídas, por se tratar de imposto pago antecipadamente e não de um crédito escritural;

- quando a Impugnante acatou o entendimento do Fisco, apresentando a referida denúncia espontânea, “[...] já não tinha mais como repassar o encargo financeiro advindo da assunção desse ônus, seja juridicamente (pelo destaque do imposto nas notas fiscais de saída dos seus produtos, nos termos do art. 166 do CTN) seja apenas na formação do preço de suas mercadorias (situação esta que, ao contrário do entendimento fiscal, não é aquela referida pelo art. 166). E essa impossibilidade do repasse resultou de um motivo reconhecido pela própria Autoridade Fiscal: as saídas promovidas pela Impugnante foram anteriores à exigência de estorno do ICMS antecipado e à denúncia espontânea”;

- “Justamente por essa razão, a Impugnante alegou e demonstrou na impugnação (inclusive por meio do exemplo numérico mal interpretado pela Fiscalização) que, quando efetuou a denúncia espontânea e recolheu os débitos do ICMS antecipação resultantes da exigência do estorno, estava pagando a maior o imposto (pois não deduziu dos valores estornados o ICMS destacado nas notas fiscais de aquisição da farinha) e que esse ônus inegavelmente representou um ‘custo’ inteiramente assumido por ela, devido à impossibilidade material de repasse aos seus clientes. Vale repetir: a Impugnante já havia dado saída aos produtos geradores dos débitos amortizados pelo ICMS antecipado, antes que lhe fosse exigido o estorno desse “crédito” usado na amortização”;

- a situação é distinta da tratada pela Cláusula 15ª do Convênio ICMS nº 190/17, pois os créditos não aproveitados oportunamente, relativos ao destaque do ICMS nas notas fiscais de aquisição da farinha, são posteriores à edição do Convênio nº 190/17 e à reinstituição dos benefícios fiscais. Portanto, a partir de dezembro de 2017, a Impugnante deixou, erroneamente, de aproveitar créditos decorrentes de operações beneficiadas por incentivos fiscais regulares, legítimos.

Nesses termos, pede que seja julgada procedente a impugnação, reformando-se o despacho decisório proferido e deferindo-se a restituição integral do crédito.

O Fisco comparece, então, às fls. 283/300 dos autos, opondo-se aos argumentos da Impugnante e afirmando, em síntese que:

- não há comprovação documental do pagamento indevido e de sua relação com as operações descritas nas planilhas, notas fiscais de aquisição da farinha e DAPIS apresentadas pela Impugnante em relação ao período questionado;

- não está demonstrado nos autos que os valores do ICMS recolhidos a maior por antecipação (em razão da falta de abatimento do imposto destacado nas notas

fiscais de aquisição da farinha) não tiveram o seu respectivo encargo financeiro transferido para o sucessor da cadeia de circulação das mercadorias vendidas pela Impugnante, nos termos dos arts. 166 do CTN e 30 do RPTA;

- o fato de a Impugnante ter suportado o custo do ICMS recolhido a maior (que decorreu da exigência fiscal de estorno do ICMS antecipado na entrada da farinha e que havia sido integralmente abatido do ICMS apurado nas saídas dos biscoitos e bolachas) não demonstra que os valores dispendidos pela empresa “já [não] foram absorvidos na formação do preço de venda de seus produtos e repassados aos consumidores”;

- a apropriação extemporânea de créditos pelo Sujeito Passivo é vedada pela Cláusula 15ª do Convênio ICMS nº 190/17;

- o pedido da Impugnante não merece prosperar, seja por conter erros de cálculo, seja por não se sustentar diante da necessária interpretação literal do item 19.4 (atual 20.4) do Anexo IV do RICMS/02 na qualidade de isenção parcial.

Pede, assim, o indeferimento da restituição pleiteada.

Em decisão proferida em 15/12/20, a 3ª Câmara de Julgamento converteu o julgamento em diligência para que a Fiscalização: 1) informasse, mediante consulta ao Portal Nacional da Transparência Tributária, a partir de quando os benefícios fiscais concedidos pelos estados de Santa Catarina, Paraná e Rio Grande do Sul teriam sido reinstituídos em conformidade com o Convênio ICMS nº 190/17; e, 2) identificasse os erros contidos na planilha de cálculo apresentada pela Impugnante na quantificação da restituição pleiteada. Em seguida, exarou despacho interlocutório para que a Impugnante demonstrasse a influência do ICMS no custo dos seus produtos, em data anterior e posterior à denúncia espontânea.

A Fiscalização manifestou-se afirmando, **acerca do item 1**, que “[...] a Delegacia Fiscal de Contagem, ao indeferir a solicitação de restituição, não lançou dúvidas sobre o regramento das Unidades da Federação fornecedoras da farinha de trigo, mas sim, sobre a forma pela qual a Bagley pretende usufruir de créditos de ICMS que, em tese, teria direito, mas vedada nos termos do Convênio ICMS 190/2017. Afirma que os estados fornecedores da farinha de trigo utilizada na produção da empresa cumpriram as condicionantes previstas ao longo de 2018 e 2019 (vide quadro folha 46) e a Bagley tenta se utilizar agora, em pedido de restituição, dos créditos que não foram utilizados quando da entrada da mercadoria em seu estabelecimento. Esse procedimento não é admitido, conforme entendimento da SEF/MG, pelo Convênio 190/2017.”

**Acerca do item 2**, afirma o Fisco que “*entende-se, pelo transcrito acima, que a antecipação se aplica a ENTRADA de farinha de trigo de qualquer procedência (interna, interestadual ou de importação) referente à operação seguinte de SAÍDA com a própria farinha ou do produto resultante de sua industrialização, calculada com a aplicação da redução de base de cálculo prevista no item 20 do Anexo IV do RICMS/02*”.

O Fisco ainda que afirma que as “*regras da antecipação, contidas no art. 422 do Anexo IX, que determinam a utilização da redução, não autorizam a* 24.423/22/3ª

*Impugnante utilizá-la sem obedecer a todos os seus mandamentos, ou seja, se abster de observar o limitador do crédito a 7% do destaque da nota de ENTRADA, como previsto no subitem 20.4. **No citado art. 422 não há qualquer menção à dispensa de utilização do limitador.** A incorreção do argumento da Impugnante fica explícito, mais uma vez, quando declara (folha 330) que a premissa da Fiscalização é equivocada porque as regras da redução de base de cálculo do Anexo IV não ‘sobejariam as regras da antecipação contidas no Anexo IX’. De fato, ambas coexistem e devem ser aplicadas, salvo menção em contrário, em sua **totalidade**. O limitador a 7% do subitem 20.4 é parte do item 20 citado pelas regras da antecipação transcrita acima. Não há qualquer menção ou restrição no subitem 20.4 a **operações internas** como quer fazer crer a Impugnante. A operação de aquisição interestadual praticada pela Bagley submete-se ao limitador de crédito em questão”.*

Em sequência, é afirmado pela Fiscalização que as “disposições contidas no item 20 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02 se aplicam a diversos produtos da cesta básica, como pode ser constatado nos diversos itens da Parte 6 a que faz menção, não somente a farinha de trigo. Por certo então que, quando o subitem 20.4 que limita o crédito a 7% faz referência a ‘aquisição de mercadoria referida neste item’, a exceção ‘a’ do subitem trata também da **mesma mercadoria que deu entrada no estabelecimento do contribuinte, no caso da Impugnante, farinha de trigo. A Bagley não deu saída a farinha de trigo.** Não se fala no subitem 20.4 em ‘produto resultante de sua industrialização’, como no art. 422 que trata da antecipação. Para aplicar a exceção ‘a’ ao limitador do crédito, faz-se necessária a entrada e saída do mesmo produto (atividade comercial): [...]”.

Por fim, é aduzido que por essa razão “o erro apontado pela Fiscalização que, em obediência ao limitador do crédito da nota de entrada no cálculo da antecipação, apenas substituindo 12% por 7% de crédito no citado cálculo das folhas 16 a 33 (coluna ‘ICMS’ da nota de entrada que representa 12% da base de cálculo), teríamos o valor de R\$ 2.460.094,20 para a antecipação (ao contrário de R\$ 205.172,32 do cálculo da BAGLEY), o que reduziria o valor a ser restituído, no caso do Conselho de Contribuintes de Minas Gerais entender devido a restituição, para **R\$ 1.670.635,37.**”

A Impugnante, por sua vez, reitera os argumentos expostos na impugnação e junta planilhas demonstrativas de “representatividade de venda”, “abertura do preço de venda” e planilha “resumo de abertura do preço de venda”, no intuito de demonstrar que não houve variação (majoração) destes preços antes ou depois da denúncia espontânea, comprovando a ausência de repasse no preço das mercadorias vendidas do encargo do ICMS objeto do pedido de restituição.

---

## **DECISÃO**

Como relatado, trata-se de pedido de restituição de ICMS recolhido a título de antecipação tributária, relativo ao período de dezembro de 2017 a abril de 2019. A Impugnante relata que nesse período recolheu a maior a antecipação de ICMS da farinha de trigo a que se refere o art. 422, Anexo IX do RICMS/02 por não aproveitar, no cálculo do imposto devido, aquele destacado nas notas fiscais de aquisição.

Resgatando o histórico do pedido, verifica-se que este derivou de denúncia espontânea, cuja apresentação foi acompanhada pelo Fisco, que entendia que a Impugnante estaria descumprindo o seu regime especial, que a obrigaria a estornar os créditos relacionados às saídas abrangidas pelo regime. A este respeito, aduziu o Fisco que o valor do ICMS antecipado, nos termos do art. 422, Anexo IX do RICMS/02, quando da aquisição da farinha pela Impugnante possui natureza de “crédito” e, por isso, deveria ser estornado por imposição do regime especial.

Apesar de se opor ao referido entendimento — por postular que o montante do imposto antecipado que abatia dos débitos apurados na saída não configura crédito escritural e, por isso, não se enquadraria na mencionada regra do regime especial — a Impugnante apresentou a denúncia espontânea. Ato contínuo ao pagamento do valor denunciado, a Impugnante ingressou com o pedido de restituição aqui analisado, sob o fundamento de que recolhera valor a maior, uma vez que deixou de deduzir na apuração do ICMS antecipado o valor destacado nas notas fiscais de aquisição de farinha.

De fato, o art. 23 do Regime Especial concedido à Impugnante (PTA nº 45.000014260-10) determina — como ocorre ordinariamente nos tratamentos tributários setoriais concedidos por Minas Gerais — ser vedado “[...] o aproveitamento de quaisquer outros créditos relacionados com as operações beneficiadas com o crédito presumido [...]” previsto nos arts. 16 e 17 do mesmo regime.

Tem razão o Fisco quando afirma que não há fundamento legal que autorize excepcionar da regra citada os créditos relativos à referida antecipação do imposto, sendo irrelevante determinar se o referido crédito é escritural ou não. A necessidade de estornar os créditos decorre, portanto, do regime especial da Impugnante.

Também tem razão o Fisco quando afirma que a hermenêutica da Impugnante — ao pretender aplicar regras contidas no item 20, Parte 1, Anexo IV do RICMS/02, sem observar todos os seus dispositivos — é incorreta.

Como aduz a manifestação fiscal:

“a Impugnante não pode se utilizar da redução prevista no item 20 sem obedecer a todos os seus mandamentos, ou seja, se abster de observar o limitador do crédito a 7% do destaque da nota de ENTRADA, como previsto no subitem 20.4. No citado art. 422 não há qualquer menção a dispensa de utilização do limitador. [...] Na leitura do subitem 20.4 (anteriormente 19.4) não há nenhuma menção a operação interna que a Impugnante faz acima. Não há esta restrição a aquisições internas. A expressão utilizada é ‘aquisição de mercadoria referida neste item, com carga superior a 7%’. As operações de entrada na Bagley foram interestaduais com destaque de 12% e, portanto, sua parte utilizável se restringe a 7% nos termos do dispositivo regulamentar. [...] As disposições contidas no item 20 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02 se aplicam a diversos produtos da

cesta básica, como pode ser constatado nos diversos itens da Parte 6 a que faz menção, não somente a farinha de trigo. Por certo então que, quando o subitem 20.4 que limita o crédito a 7% faz referência a 'aquisição de mercadoria referida neste item', a exceção 'a' do subitem trata também da mesma mercadoria que deu entrada no estabelecimento do contribuinte, no caso da Impugnante, farinha de trigo. A Bagley não deu saída a farinha de trigo. Não se fala no subitem 20.4 em 'produto resultante de sua industrialização', como no art. 422 que trata da antecipação. Para aplicar a exceção 'a' ao limitador do crédito, faz-se necessária a entrada e saída do mesmo produto."

Neste sentido, relembre-se o trecho da Consulta Interna nº 045/17 citado pelo Fisco em sua manifestação:

Consulta Interna nº 045/17

(...)

3 - E quanto à antecipação tributária, nos termos do art. 422 da Parte 1 do Anexo IX, recolhendo 12% na importação vai gerar crédito de 12% no cálculo? Tendo em vista o novo Decreto nº 47.238 de 11/08/2017, art. 3º, que altera este dispositivo legal?

(...)

RESPOSTA:

(...)

3 - Há previsão na legislação tributária para que no cálculo da antecipação tributária seja observada a redução de base de cálculo prevista no item 19 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/2002, e, conseqüentemente, a regra de limitação do crédito a 7% (sete por cento), prevista no subitem 19.4. Nesse sentido, vide Consulta de Contribuinte nº 094/2015.

Ressalte-se que o Decreto nº 47.238/2017 revogou as alíneas "c" e "d" do subitem 19.4 aludido, retirando a exceção à obrigação de efetuar a anulação do crédito referente à aquisição das referidas mercadorias com carga superior a 7% (sete por cento) conferida à Farinha de Trigo e à mistura pré-preparada de Farinha de Trigo adquirida de fabricante ou do centro de distribuição a ele vinculado, ambos estabelecidos no Estado.

Pelo exposto, atualmente, o crédito a ser admitido no cálculo da antecipação da Farinha de Trigo deverá ser limitado a 7% (sete por cento) em qualquer hipótese.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Estas são as razões pelas quais não se mostra possível o deferimento do pedido de restituição. Na realidade, o que se vislumbra ao fundo no presente processo é a irresignação da Impugnante em relação à regra que determina a antecipação do ICMS incidente sobre as operações com farinha de trigo, cuja dispensa foi por ela solicitada em mais de uma ocasião. Sem entrar no mérito do pedido da Impugnante o que se julga aqui é o direito à restituição. Este pressupõe um indébito que é justamente o que aqui não está demonstrado.

Veja-se, ainda, que apesar de terem sido citadas pelo Fisco no indeferimento do pedido de restituição, ficam prejudicadas as questões relativas à repercussão tributária, nos termos do art. 166 do CTN, e ao aproveitamento extemporâneo de créditos.

### CTN

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.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar improcedente a impugnação. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Leandro Augusto Cerqueira Vieira e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Patrícia Pinheiro Martins. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Dimitri Ricas Pettersen e Gislana da Silva Carlos.

**Sala das Sessões, 14 de dezembro de 2022.**

**Thiago Álvares Feital  
Relator**

**Cindy Andrade Morais  
Presidente / Revisora**

m/D