

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.936/12/1ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000171275-03  
Impugnação: 40.010130678-77  
Impugnante: Supermercado do Irmão Ltda  
IE: 134671877.04-01  
Proc. S. Passivo: Jonas Eduardo Panza de Oliveira  
Origem: DFT/Manhuaçu

**EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - MATERIAL DE USO E CONSUMO.** Constatado o aproveitamento indevido de crédito de ICMS referente à entrada de material de uso e consumo (sacolas plásticas cedidas à clientela), que não se enquadram no conceito de material de embalagem para fins de apropriação do crédito do imposto, sendo, portanto, consideradas material de uso e consumo. Exigências de ICMS, apurado após Recomposição da Conta Gráfica, Multas de Revalidação e Isolada capituladas na Lei nº 6.763/75, respectivamente nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI. Infração caracterizada, nos termos do art. 70, inciso III da Parte Geral do RICMS/02.

**ALÍQUOTA DE ICMS - DIFERENCIAL - MATERIAL DE USO E CONSUMO – OPERAÇÃO INTERESTADUAL.** Constatada a falta de recolhimento do imposto resultante da aplicação do percentual relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual pelas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas a uso e consumo (sacolas plásticas cedidas à clientela), nos termos do art. 6º, inciso II e art. 12, § 2º da Lei nº 6.763/75 e art. 42, § 1º do RICMS/02. Exigências fiscais de ICMS e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75. Infração caracterizada.

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - OPERAÇÃO SUBSEQUENTE COM REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO - CESTA BÁSICA.** Constatado aproveitamento integral de créditos de ICMS relativos a aquisições interestaduais de produtos da cesta básica, cujas saídas ocorreram com redução da base de cálculo prevista no item 19 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02. Infringência ao disposto no subitem 19.4 do Anexo IV do RICMS/02. Infração caracterizada. Corretas as exigências de ICMS, apurado após Recomposição da Conta Gráfica, e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75. Entretanto, exclui-se a Multa Isolada, aplicada com base no inciso XXVI do art. 55 da Lei nº 6.763/75, por ser inaplicável à espécie.

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – ISENÇÃO – OPERAÇÃO SUBSEQUENTE.** Constatado aproveitamento indevido de crédito de ICMS oriundo de mercadoria cuja saída encontra-se amparada pela isenção do ICMS (farinha de mandioca), afrontando o disposto no inciso II do art. 70 do RICMS/02. Infração caracterizada. Corretas as exigências de ICMS, apurado após

Recomposição da Conta Gráfica, e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75. Entretanto, exclui-se a Multa Isolada, aplicada com base no inciso XXVI do art. 55 da Lei nº 6.763/75, por ser inaplicável à espécie.

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - RESOLUÇÃO 3.166/01.** Constatado o recolhimento a menor de ICMS, em face da apropriação de parcela de imposto não cobrada e não paga ao Estado de origem, decorrente de benefícios fiscais concedidos isoladamente, ao desamparo de convênio interestadual, em desacordo com a regra estabelecida no art. 1º, parágrafo único e art. 8º, inciso I, ambos da Lei Complementar nº 24/75, art. 62 § 1º do RICMS/02 c/c a Resolução nº 3.166/01. Exigências de ICMS, apurado após Recomposição da Conta Gráfica, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75. Infração caracterizada.

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - LANÇAMENTO EM DUPLICIDADE.** Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS, decorrentes de lançamento em duplicidade de notas fiscais no livro Registro de Entradas. Corretas as exigências de ICMS, apurado após Recomposição da Conta Gráfica, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.** Constatado aproveitamento indevido de crédito de ICMS oriundo de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, em afronta ao disposto no inciso I do art. 37 do Anexo XV do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS, apurado após Recomposição da Conta Gráfica, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

---

## **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre as seguintes irregularidades praticadas pela Autuada, no período de fevereiro de 2006 a novembro de 2010:

1 - aproveitamento indevido de créditos de ICMS oriundos de: aquisições de material de uso ou consumo (sacolas plásticas cedidas à clientela); entradas de mercadorias cujas saídas subsequentes ocorreram com redução de base de cálculo e com isenção; aquisições de mercadorias junto a fornecedores de outros Estados detentores de benefícios fiscais concedidos unilateralmente, à revelia do CONFAZ; escrituração de notas fiscais de entrada em duplicidade no livro de Registro de Entradas e aquisições de mercadorias sujeitas à substituição tributária.

2 - falta de recolhimento de ICMS a título de diferencial de alíquotas devido pelas aquisições interestaduais de material de uso ou consumo (sacolas plásticas cedidas à clientela).

Exigência de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu representante legal, impugnação às fls. 312/341, contra a qual a Fiscalização se manifesta às fls. 353/362.

A Assessoria do CC/MG determina a realização de diligência de fls. 372/373, que resulta na manifestação da Fiscalização às fls. 375/376 e juntada de documentos de fls. 377/378.

Aberta vista para a Impugnante que se manifesta às fls. 383/384.

A Fiscalização, novamente, se manifesta às fls. 391/392.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 395/418, opina pela procedência parcial do lançamento.

### ***DECISÃO***

Registre-se, por oportuno, que a elaboração do parecer da Assessoria do CC/MG decorreu do disposto no inciso II do art. 2º da Resolução nº 4.335 de 22 de junho de 2011.

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

### **Da Preliminar**

#### **Da alegação de nulidade do Auto de Infração**

Alega, a Autuada, nulidade do Auto de Infração, uma vez que a empresa já havia sido autuada anteriormente (PTAs nºs 01.000164029.00 e 01.000164060.51) entendendo ter havido renovação da ação fiscal, evocando para tanto os princípios da segurança jurídica e a imutabilidade do lançamento fiscal.

Todavia, razão não lhe assiste conforme se verá.

No PTA nº 01.000164029.00, de mesma sujeição passiva dos presentes autos, a acusação fiscal refere-se ao aproveitamento indevido de crédito de ICMS destacados em documentos fiscais de entrada de sacolas plásticas cedidas à clientela, no período de setembro de 2004 a junho de 2009.

Já no PTA nº 01.000164060.51, também de mesma sujeição passiva dos autos em análise, há a exigência da diferença entre a alíquota interna e da interestadual referente às aquisições interestaduais de materiais de uso e consumo (sacolas plásticas cedidas à clientela), no período de abril de 2005 a junho de 2009.

Ressalte-se que, embora nos presentes autos (período autuado de fevereiro de 2006 a novembro de 2010) contenha exigências fiscais referentes às mesmas irregularidades daqueles PTAs supracitados, o que se verifica é que não há exigências repercutindo sobre os mesmos documentos fiscais, conforme se extrai do cotejo entre os documentos juntados pela Fiscalização (fls. 377/378), em razão da diligência exarada pela Assessoria do CCMG, nos quais constam os documentos autuados naqueles autos, e os documentos ora autuados, listados às fls. 14/16.

Desse modo, não se vislumbra duplicidades de exigências.

Vale salientar que não há dispositivo legal que proíba eventual reexame das atividades do contribuinte relativamente a períodos já fiscalizados anteriormente, pois a Fiscalização pode apurar um ou mais ilícitos tributários, que podem ou não ser autuados em conjunto ou em momentos distintos, constituindo o único óbice para tanto o prazo decadencial de que dispõe para tanto, o que não é o caso dos autos.

Portanto, não há que se falar em ofensa ao princípio da segurança jurídica e da imutabilidade do lançamento, pelo que rejeita-se a arguição de nulidade do lançamento.

### **Do Mérito**

A autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS, no período de fevereiro de 2006 a novembro de 2010, tendo em vista as seguintes irregularidades praticadas pela Autuada:

1 - aproveitamento indevido de créditos de ICMS oriundos de: aquisições de material de uso ou consumo (sacolas plásticas cedidas à clientela); entradas de mercadorias cujas saídas subsequentes se deram com redução de base de cálculo e com isenção; aquisições de mercadorias junto a fornecedores de outros Estados detentores de benefícios fiscais concedidos unilateralmente, à revelia do CONFAZ; escrituração de notas fiscais de entrada em duplicidade no livro de Registro de Entradas e aquisições de mercadorias sujeitas à substituição tributária.

2 - falta de recolhimento de ICMS a título de diferencial de alíquotas devido pelas aquisições de material de uso ou consumo (sacolas plásticas cedidas à clientela).

Os créditos de ICMS, ora estornados, foram levados à Recomposição da Conta Gráfica às fls. 306.

Passa-se, então, à análise do mérito das exigências fiscais.

### **Aproveitamento indevido de crédito de ICMS referente a sacolas plásticas cedidas à clientela (material de uso e consumo)**

Trata este item do aproveitamento indevido de crédito de ICMS referente à entrada de material de uso e consumo (sacolas plásticas cedidas à clientela, utilizadas na frente de caixa), ocorrida no período de dezembro de 2006 a novembro de 2009.

As notas fiscais (cópias e registros 50) e o livro Registro de Entrada (cópia) contendo a escrituração de tais documentos estão acostados às fls. 17/304 dos autos.

Destaque-se que a Impugnante, como ela própria sustenta em sua defesa, explora a atividade de comércio varejista e foi autuada por apropriar crédito oriundo da aquisição das sacolas plásticas cedidas à clientela.

Como visto no relatório, opondo-se à imputação fiscal referente aos estornos de crédito, a Impugnante afirma que as sacolas plásticas são embalagens que compõem as mercadorias que vende e estariam enquadradas no conceito do art. 66 do RICMS/02.

Contudo, todos os pontos defendidos pela Impugnante não são capazes de desconstituir o lançamento em análise.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O aproveitamento de créditos do ICMS encontra-se disciplinado, como regra geral, no art. 20 da Lei Complementar n.º 87/96 que assim determina:

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.

§ 2º Salvo prova em contrário, presumem-se alheios à atividade do estabelecimento os veículos de transporte pessoal.

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

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

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

§ 4º Deliberação dos Estados, na forma do art. 28, poderá dispor que não se aplique, no todo ou em parte, a vedação prevista no parágrafo anterior.

§ 5º Para efeito do disposto no caput deste artigo, relativamente aos créditos decorrentes de entrada de mercadorias no estabelecimento destinadas ao ativo permanente, deverá ser observado:

(...)

§ 6º Operações tributadas, posteriores a saídas de que trata o § 3º, dão ao estabelecimento que as praticar direito a creditar-se do imposto cobrado nas operações anteriores às isentas ou não tributadas sempre que a saída isenta ou não tributada seja relativa a:

I - produtos agropecuários;

II - quando autorizado em lei estadual, outras mercadorias.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Na esteira da Lei Complementar nº 87/96, o Estado de Minas Gerais disciplinou o aproveitamento de créditos de ICMS estabelecendo, no art. 31 da Lei n.º 6.763/75, as hipóteses em que não será aproveitado o crédito, a saber:

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

I - a operação ou a prestação beneficiada por isenção ou não-incidência do imposto, salvo previsão em contrário da legislação tributária;

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;

III - o imposto relativo à entrada de bem ou ao recebimento de serviço alheios à atividade do estabelecimento.

§ 1º - Salvo determinação em contrário da legislação tributária, quando a operação ou a prestação subseqüente estiver beneficiada com redução da base de cálculo, o crédito será proporcional à base de cálculo adotada.

§ 2º - Salvo prova em contrário, presumem-se alheio à atividade do estabelecimento o veículo de transporte pessoal.

§ 3º - Em cada período de apuração do imposto, não será admitido o abatimento de que trata a alínea "a" do item 4 do § 5º do art. 29, na proporção das operações e prestações isentas, não tributadas ou com base de cálculo reduzida em relação ao total das operações e prestações, conforme dispuser o regulamento.

§ 4º - Após o quadragésimo oitavo período de apuração do imposto, contado a partir daquele em que tenha ocorrido a entrada do bem destinado ao ativo permanente, também não será admitido o abatimento, a título de crédito, da eventual diferença entre o valor total do imposto incidente na operação relativa à entrada do bem e o somatório dos valores efetivamente lançados como crédito nos respectivos períodos de apuração.

Já o Regulamento do ICMS cuida da questão do aproveitamento de créditos do ICMS no art. 66, assim determinando:

### CAPÍTULO II

#### Do Crédito do Imposto

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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:

I - ao serviço de transporte ou de comunicação prestado ao tomador, observado o disposto no § 2º deste artigo;

II - à entrada de bem destinado ao ativo imobilizado do estabelecimento, observado o disposto nos §§ 3º, 5º, 6º e 12 a 16 deste artigo;

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

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;

(...)

VIII - a combustível, lubrificante, pneus, câmaras-de-ar de reposição ou de material de limpeza, adquiridos por prestadora de serviços de transporte e estritamente necessários à prestação do serviço, limitado ao mesmo percentual correspondente, no faturamento da empresa, ao valor das prestações alcançadas pelo imposto e restrito às mercadorias empregadas ou utilizadas exclusivamente em veículos próprios;

IX - a defensivo agrícola, adquirido por produtor rural, para uso na agricultura;

X - à entrada de bem destinado a uso ou consumo do estabelecimento, ocorrida a partir de 1º de janeiro de 2020. (Grifou-se)

Portanto, o Regulamento do ICMS define mais estreitamente qual é o material de embalagem que enseja direito a crédito do ICMS explicitando que é a embalagem adquirida para emprego diretamente no processo de produção, extração, industrialização ou aquela adquirida para comercialização.

Dessa forma, o Regulamento do ICMS, ao definir quais são as embalagens que geram direito a crédito, ao contrário do entendimento da Impugnante, não trata da

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

embalagem utilizada como embalagem secundária, ou seja, aquela embalagem que não está inserida no processo produtivo e que não altera a apresentação do próprio produto, sendo usada apenas para transporte.

Corroborando esse entendimento, encontram-se os ditames da Instrução Normativa SLT nº 01/86 que traz a interpretação da Secretaria de Estado de Fazenda (SEF) sobre aproveitamento de créditos do ICMS.

A SEF já se manifestou também sobre a questão em consultas respondidas pelo órgão competente. Dentre as várias respostas sobre a matéria, encontram-se as seguintes que se adequam ao caso em exame:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 262/93

PTA Nº 12.02821.93-8

ORIGEM: Belo Horizonte - SRF/Metropolitana

EMBALAGEM - CRÉDITO DO ICMS - Será abatido do imposto incidente nas operações realizadas no período, sob a forma de crédito, o valor do ICMS correspondente à embalagem adquirida ou recebida no período, e destinada a alterar a apresentação do produto.

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 276/06

PTA Nº : 16.000137676-54

ORIGEM : Contagem - MG

CRÉDITO DE ICMS - EMBALAGEM - SACOLA PLÁSTICA - INADMISSIBILIDADE - Somente será abatido do imposto incidente nas operações realizadas no período, sob a forma de crédito, o valor do ICMS correspondente à embalagem adquirida ou recebida no período e destinada a alterar a apresentação do produto (inciso IV, art. 66, Parte Geral do RICMS/2002).

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 224/07

PTA Nº : 16.000170995-75

ORIGEM : Betim - MG

CRÉDITO DE ICMS - EMBALAGEM - CARACTERIZAÇÃO - Conforme determinação contida no art. 222, inciso II, alínea d, c/c art. 66, inciso V, alínea a, ambos da Parte Geral do RICMS/2002, para efeitos tributários, considera-se embalagem o produto que importe em alterar a apresentação da mercadoria pela sua colocação, ainda que em substituição à original, incluindo todos os elementos que a acompanham, a protejam ou lhe assegurem a



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

resistência, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte de mercadoria.

Assim, não é possível acolher a tese defendida pela Impugnante de que as sacolas plásticas cedidas à clientela estariam enquadradas nos ditames do art. 66 do RICMS/02. Importante frisar que o dispositivo regulamentar trata especificamente de processo de produção, extração, industrialização, geração ou comunicação. Estes processos estão diretamente ligados à transformação.

Assim, não é possível dar ao dispositivo retromencionado a extensão pretendida pela defesa de que o processo de comercialização de produtos estaria ali inserido. Em verdade a comercialização de produtos não se caracteriza pela transformação.

Verifica-se, ainda, que o conceito inserto no citado art. 66 encontra-se em consonância com a norma contida na Lei Complementar nº 87/96, como não poderia ser diferente.

Na verdade, é importante observar também que nem todos os produtos vendidos pela Impugnante são acondicionados necessariamente em sacolas plásticas.

Ademais, o fato de que as sacolas plásticas são adquiridas pela empresa, comumente, com a sua marca, leva à conclusão que estas se prestam também como meio de divulgação de seu nome.

Destarte, se é certo que as sacolas plásticas se prestam a trazer alguma funcionalidade ao cliente e, em alguns casos até a facilitar o transporte da mercadoria vendida, também é certo que estas não alteram a apresentação da mercadoria pela sua colocação, tampouco a protejam ou lhe assegurem a resistência.

Assim as sacolas plásticas, não são embalagens no sentido de acondicionar o produto em algo para compor, dar segurança e resistência no momento do transporte ou da comercialização, e, portanto, não integram as mercadorias comercializadas nos termos das definições apresentadas pelas normas estaduais que disciplinam a matéria.

Dessa forma, o tratamento tributário dispensado às sacolas plásticas objeto da autuação, é distinto do conceito de embalagem presente no Regulamento do ICMS, sendo assim classificadas como material de uso e consumo e, como tal, não têm autorizado o aproveitamento do crédito por limitação temporal prevista na LC nº 87/96.

Repita-se, pela importância, que as sacolas plásticas não têm a função principal de embalar os produtos comercializados pelo estabelecimento, como também não se enquadram no conceito de embalagem por não haver uma vinculação principal ao acondicionamento (visando compor, proteger e assegurar resistência) das mercadorias comercializadas.

Para haver a oportunidade de aproveitamento do crédito do ICMS é necessário que a embalagem tenha a função principal de acondicionar, ou seja, há uma vinculação direta com o uso do produto para o acondicionamento da mercadoria.

Para possibilitar o aproveitamento do crédito é necessário que a embalagem não seja apenas um invólucro ou recipiente, mas deve ter por função compor, proteger ou assegurar resistência à mercadoria que será comercializada. É esse o entendimento

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

que se extrai do precitado art. 66 do Regulamento do ICMS mineiro, em sua alínea “a” do inciso V.

Portanto, as sacolas plásticas, apesar de se prestarem a acondicionar mercadorias, não se enquadram no conceito de embalagem para efeito de aproveitamento de créditos de ICMS.

Acresça-se, ainda, que as sacolas plásticas cujo crédito é discutido nestes autos são cedidas à clientela para acondicionar as mercadorias não se agregando aos produtos vendidos, por serem item de conveniência fornecido aos clientes, que podem, inclusive, dispensá-las no ato da compra.

Por derradeiro, cumpre registrar que as exigências deste item do lançamento referem-se a período posterior à mudança do entendimento exarado inicialmente na Consulta de Contribuintes nº 40/99, que previa a possibilidade de aproveitamento do crédito ora estornado, modificada em 18 de novembro de 2006.

Saliente-se, por fim, que este Conselho já decidiu, reiteradamente, que as sacolas plásticas cedidas aos clientes para transporte de produtos não podem ser consideradas como embalagem e, por consequência, não geram crédito de ICMS.

A propósito, vale acrescentar recente decisão do TJMG sobre a matéria tratada neste item do lançamento:

**EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DEVEDOR. ICMS. AQUISIÇÃO DE SACOLAS PLÁSTICAS. SUPERMERCADO. CREDITAMENTO. INSUMO. BENS ESSENCIAIS À ATIVIDADE. NÃO CONFIGURAÇÃO. INSTRUÇÃO NORMATIVA N. 01/86. TAXA SELIC. APLICAÇÃO. ARTIGO 226, DA LEI N. 6.763/75. ARTIGO 161, DO CTN. CONFIRMAÇÃO DA SENTENÇA. O APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DE ICMS É PERMITIDO QUANTO AOS PRODUTOS CLASSIFICADOS COMO BENS DE INSUMO, QUE SÃO AS MATÉRIAS-PRIMAS E OS PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS, NÃO SE ESTENDENDO AOS BENS DE USO OU CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. O PRODUTO INTERMEDIÁRIO É 'AQUELE QUE, EMPREGADO DIRETAMENTE NO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO, INTEGRA-SE AO PRODUTO NOVO', OU, POR EXTENSÃO, 'AQUELE QUE, EMBORA NÃO SE INTEGRANDO AO NOVO PRODUTO, É CONSUMIDO IMEDIATA E INTEGRALMENTE, NO CURSO DA INDUSTRIALIZAÇÃO' (IN 01/86). PARA EFEITOS DE ABATIMENTO DO ICMS SOB A FORMA DE CRÉDITO A INSTRUÇÃO NORMATIVA DLT/SRE Nº 01/86 TRACOU O CONCEITO DE 'PRODUTO INTERMEDIÁRIO' E SEUS LIMITES, NÃO SE INCLUINDO NO ALUDIDO CONCEITO AS SACOLAS PLÁSTICAS ADQUIRIDAS PELO SUPERMERCADO PARA O TRANSPORTE DAS MERCADORIAS PELOS CLIENTES. NÃO SENDO DEMONSTRADO O CARÁTER ESSENCIAL DAS SACOLAS PLÁSTICAS À ATIVIDADE DA EMPRESA EMBARGANTE NÃO HÁ FALAR EM DIREITO AO APROVEITAMENTO DO CRÉDITO DE ICMS. A APLICAÇÃO DA TAXA SELIC, COMO REFERÊNCIA PARA A COBRANÇA DOS JUROS MORATÓRIOS SOBRE OS CRÉDITOS FISCAIS ESTADUAIS, COM A FUNÇÃO DE**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

COMPENSAR O ESTADO PELO TRIBUTO NÃO RECEBIDO TEMPESTIVAMENTE, NÃO ESTÁ MACULADA POR QUALQUER ILEGALIDADE, NEM OFENDE O DISPOSTO NO ARTIGO 161, DO CTN.

(...)

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0625.10.006870-3/001 - COMARCA DE SÃO JOÃO DEL-REI - APELANTE(S): COM DISTR SALES LTDA - APELADO(A)(S): FAZENDA PÚBLICA ESTADO MINAS GERAIS - RELATOR: EXMO. SR. DES. ARMANDO FREIRE (1ª CÂMARA CÍVEL). DATA DO JULGAMENTO: 13 DE SETEMBRO DE 2011.

Vale destacar, ainda, por oportuno, que na decisão supracitada restou consignado o seguinte:

IMPORTA LEMBRAR QUE CONQUANTO FORNECIMENTO PELOS SUPERMERCADOS DE SACOLAS PLÁSTICAS PARA ACONDICIONAMENTO E TRANSPORTE DE MERCADORIAS SEJA COMUM, USUAL, SUA SUPRESSÃO NÃO DETERMINA IMPACTO CONSISTENTE NA COMERCIALIZAÇÃO DOS PRODUTOS.

VEJA-SE COMO EXEMPLO O COMÉRCIO DESTA CAPITAL QUE, DESDE O ADVENTO DA LEI N. 9.529/2008 CONVIVE COM A PROIBIÇÃO DA UTILIZAÇÃO DE SACOLAS PLÁSTICAS CONVENCIONAIS DERIVADAS DE PETRÓLEO. AINDA QUE SE RECONHEÇA A EXISTÊNCIA DE DÚVIDAS E CERTOS INCÔMODOS, TAL MEDIDA NÃO IMPOSSIBILITOU O COMÉRCIO, SENDO CADA VEZ MAIS USUAL A UTILIZAÇÃO DE MÉTODOS ALTERNATIVOS COMO AQUELES ASSINALADOS PELO NOBRE JULGADOR:

(...) ASSIM, TAIS SACOLAS PLÁSTICAS NÃO PODEM SER CONSIDERADAS EMBALAGENS, POR QUE NÃO SÃO DA ESSÊNCIA DO ACONDICIONAMENTO DE QUALQUER PRODUTO. MAS SIM, APENAS UM ELEMENTO DE COMODIDADE OFERECIDA PELA EMBARGANTE EM SUA ATIVIDADE DE SUPERMERCADO, NÃO SENDO, PORTANTO, ESSENCIAL À SUA ATIVIDADE. VALE LEMBRAR QUE AS MERCADORIAS ADQUIRIDAS PODEM SER LEVADAS PELO CLIENTES SEM QUALQUER ENVOLTÓRIO, POR SACOLAS DE PANO DO PRÓPRIO CLIENTE, POR CARRINHOS DE FERRO, OU ATÉ MESMO POR CAIXAS (...)". (FL. 134). GRIFOU-SE.

Desse modo, corretas as exigências de ICMS, apurado após a Recomposição da Conta Gráfica, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.

### **Diferencial de alíquotas**

Como já relatado, versa este item sobre exigência de ICMS referente ao diferencial de alíquotas das aquisições de material de uso e consumo objeto do estorno efetuado no lançamento em análise (sacolas plásticas cedidas à clientela).

Assim, demonstrado que as sacolas plásticas cedidas à clientela caracterizam como materiais de uso e consumo, legítima é a cobrança do diferencial de alíquota.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Desse modo, corretas as exigências de ICMS, e correspondente multa de revalidação, nos termos dos arts. 6º, inciso II e 13, § 1º da Lei nº 6.763/75, assim disposto:

Art. 6º - Ocorre o fato gerador do imposto:

(...)

II - na entrada no estabelecimento de contribuinte de mercadoria oriunda de outra unidade da Federação, destinada a uso, consumo ou ativo permanente;

Art. 13 - A base de cálculo do imposto é:

(...)

§ 1º - Nas hipóteses dos incisos II e III do artigo 6º, a base de cálculo do imposto é o valor da operação ou prestação sobre o qual foi cobrado o imposto na unidade da Federação de origem, e o imposto a recolher será o valor correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual.

### **Aproveitamento indevido de créditos de ICMS cuja operação subsequente ocorreu com redução da base de cálculo (cesta básica) ou com isenção**

Acusação fiscal de aproveitamento integral de créditos de ICMS, no período de março de 2006 a novembro de 2010, relativos a aquisições interestaduais de produtos da cesta básica, cujas saídas ocorreram com redução da base de cálculo (item 19.4 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02) ou com isenção (farinha de mandioca), em desacordo com a previsão dos incisos I e IV do art. 71, Parte Geral do RICMS/02, conforme demonstrado na Planilha “Anexo ao AI 01.000171275.03 – Relação das notas fiscais objetos da autuação”, anexada às fls. 14/16.

As notas fiscais (cópias e registros 50) e o livro Registro de Entrada (cópia) contendo a escrituração de tais documentos estão acostados às fls. 17/304 dos autos.

A glosa dos créditos em epígrafe alicerça-se nos seguintes dispositivos legais:

#### **Lei nº 6.763/75:**

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

I - a operação ou a prestação beneficiada por isenção ou não-incidência do imposto, salvo previsão em contrário da legislação tributária;

(...)

§ 1º - Salvo determinação em contrário da legislação tributária, quando a operação ou a prestação subsequente estiver beneficiada com redução da base de cálculo, o crédito será proporcional à base de cálculo adotada.

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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:

(...)

IV - for objeto de operação ou prestação subsequente com redução da base de cálculo, hipótese em que o estorno será proporcional à redução.

### **RICMS/02 (Parte Geral)**

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;

(...)

§ 1º - Salvo determinação em contrário da legislação tributária, quando a operação ou a prestação subsequentes estiverem beneficiadas com redução da base de cálculo, o crédito será proporcional à base de cálculo adotada.

(...)

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

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

(...)

IV - vierem a ser objeto de subsequente operação ou prestação com redução da base de cálculo, hipótese em que o estorno será proporcional à redução;

### **RICMS/02 (ANEXO IV - Parte 1)**

19.4 - Na hipótese de aquisição de mercadoria referida neste item, com carga tributária superior a 7% (sete por cento), estando a operação subsequente beneficiada com a redução, o adquirente deverá efetuar a anulação do crédito de forma que a sua parte utilizável não exceda a 7% (sete por cento) do valor da base de cálculo do imposto considerada na aquisição da mercadoria, exceto relativamente aos seguintes produtos (...)

Vale destacar que o benefício fiscal da redução da base de cálculo equivale à

isenção parcial, sendo devido o estorno proporcional do crédito de ICMS, nos termos do art. 155, § 2º, II, b da CF, por isso que referida prática tributária não viola o princípio da não cumulatividade.

Assim, o creditamento a que faz jus a Autuada, no tocante as mercadorias cujas saídas ocorreram com base de cálculo reduzida (carga tributária de 7%), limita-se a 7% (sete por cento) da base de cálculo constante das notas fiscais de aquisição destes produtos.

Na peça de defesa apresentada, alega, a Impugnante, que isenção, não incidência e redução de base de cálculo são institutos com conceitos diferentes.

Em apoio à sua argumentação, cita e transcreve trechos de jurisprudência, bem como de lições doutrinárias.

No entanto, razão não lhe assiste, conforme será demonstrado.

Calha trazer à baila que o Supremo Tribunal Federal, ao se manifestar sobre a matéria, entendeu que a redução da base de cálculo equipara-se à isenção parcial, não se configurando ofensa a não cumulatividade a concessão do crédito por entradas tão só na proporção da redução de base cálculo nas saídas (Recurso Extraordinário nº 174.478-2/SP).

O Superior Tribunal de Justiça não discrepa, confira-se:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. ISENÇÃO PARCIAL. ESTORNO PROPORCIONAL DO CRÉDITO. POSSIBILIDADE. PRECEDENTES DO STF. 1. O BENEFÍCIO FISCAL DA REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO EQUIVALE À ISENÇÃO PARCIAL, SENDO DEVIDO O ESTORNO PROPORCIONAL DO CRÉDITO DE ICMS, NOS TERMOS DO ART. 155, § 2º, II, B, DA CF, POR ISSO QUE REFERIDA PRÁTICA TRIBUTÁRIA NÃO VIOLA O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. PRECEDENTES DO STF: RE 174478, RELATOR (A): MIN. MARÇO AURÉLIO, RELATOR (A) P/ ACÓRDÃO: MIN. CEZAR PELUSO, TRIBUNAL PLENO, JULGADO EM 17/03/2005, DJ 30-09-2005 PP-00005 EMENT VOL-02207-02 PP-00243 RIP V. 7, N. 33, 2005, P. 264; RE 559671/RS AGR, RELATOR (A): MIN. CELSO DE MELLO, SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 06/04/2010, DJE-071 DIVULG 22-04-2010 PUBLIC 23-04-2010 EMENT VOL-02398-05 PP-00975; AI 661957/RS AGR, RELATOR (A): MIN. ELLEN GRACIE, SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 06/10/2009, DJE-204 DIVULG 28-10-2009 PUBLIC 29-10-2009 EMENT VOL-02380-10 PP-02003 LEXSTF V. 31, N. 371, 2009, P. 82-84; AI-AGR 526737 / RS, REL. MIN. JOAQUIM BARBOSA, J. 27.05.2008, DJE 142 DE 01.08.2008. 2. A APLICAÇÃO RESTRITIVA DO PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE EM MATÉRIA DE ICMS, ATRAVÉS DA QUAL A EXISTÊNCIA DO CRÉDITO SOMENTE SE JUSTIFICA PELO PRESSUPOSTO DO PAGAMENTO (DÉBITO), NA EXATA PROPORÇÃO DO TRIBUTO RECOLHIDO NA OUTRA FASE DA CADEIA MERCANTIL, AFIGURA-SE ESCORREITA, EM RAZÃO DAS VEDAÇÕES PRESCRITAS NAS ALÍNEAS A E B, DO ART. 155, § 2º, II,

DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA, (...). COM EFEITO, QUANDO O LEGISLADOR RETIROU DA HIPÓTESE DE CREDITAMENTO DO ICMS DAS OPERAÇÕES ISENTAS OU SUJEITAS A NÃO-INCIDÊNCIA, ADUZINDO QUE ESSAS DESONERAÇÕES NÃO IMPLICARIAM EM DÉBITO NA SAÍDA DO PRODUTO (ALÍNEA A), BEM COMO ANULARIAM OS CRÉDITOS GERADOS NA ENTRADA TRIBUTADA (ALÍNEA B), DEIXOU CLARO QUE O CREDITAMENTO DO ICMS SOMENTE TERÁ LUGAR NA MESMA PROPORÇÃO, V. G., DE FORMA EQUÂNIME AO DESEMBOLSO QUE TIVER DE SER EFETUADO PELO CONTRIBUINTE NA OUTRA FASE DA CADEIA MERCANTIL.5. DESTARTE, NÃO HAVENDO DESEMBOLSO OU AINDA HAVENDO DESEMBOLSO A MENOR, NÃO HÁ LUGAR PARA A MANUTENÇÃO DE EVENTUAL CRÉDITO PRECEDENTE E SUA PROPORÇÃO PRIMITIVA. NESSE SENTIDO, É O ENTENDIMENTO DA DOCTRINA ABALIZADA: "COMPENSAR NADA MAIS É DO QUE FORMA DE EVITAR PAGAR IMPOSTO NA SAÍDA DA MERCADORIA SOBRE O VALOR DO IMPOSTO JÁ PAGO ANTERIORMENTE, EM ATENÇÃO AO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA NÃO-CUMULATIVIDADE. O IMPOSTO EXISTE PARA SER PAGO E NÃO PARA SER CREDITADO, O QUE É APENAS UM DESDOBRAMENTO CONTÁBIL USUAL. A CONTABILIZAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO NO MOMENTO DA AQUISIÇÃO DA MERCADORIA NÃO É UM DIREITO INCONDICIONAL DO COMERCIANTE, POIS O SIMPLES FATO DA COMPRA NÃO GERA CRÉDITO TRIBUTÁRIO ALGUM. TRATA-SE DE SOLUÇÃO CONTÁBIL CUJA VALIDADE DECORRE, UNICAMENTE, DA PRESUNÇÃO DE REVENDA TRIBUTADA DESTA MESMA MERCADORIA, NA QUAL NÃO PODE INCIDIR ICMS SOBRE O ICMS PAGO ANTERIORMENTE. A SAÍDA TRIBUTADA CONSTITUI CONDIÇÃO SUSPENSIVA PARA A UTILIZAÇÃO DO CRÉDITO OBTIDO QUANDO DA ENTRADA DA MERCADORIA. SE NÃO HOUVESSE ESTORNO PROPORCIONAL AO CRÉDITO, QUANDO DA VENDA POR VALOR INFERIOR AO DA AQUISIÇÃO, ESTARIA DESRESPEITADA A SÁBIA REGRA CONSTITUCIONAL, SURTINDO A INACEITÁVEL SITUAÇÃO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO SUPERIOR AO DÉBITO, EM RELAÇÃO A OPERAÇÕES CONSECUTIVAS EFETUADAS COM A MESMA MERCADORIA. A SOCIEDADE PAGARIA AO COMERCIANTE PARA QUE ELE REALIZASSE SUA ATIVIDADE, O QUE IMPORTARIA EM CAPITALIZAR O LUCRO E SOCIALIZAR AS PERDAS". (FERNANDO LEMME WEISS - A NÃO-CUMULATIVIDADE DO ICMS E O ESTORNO DO CRÉDITO DECORRENTE DA ATIVIDADE INDUSTRIAL - REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO Nº 91, P.46) 6. O S.T.F. NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RE 174.478-2/SP, REL. MIN. CEZAR PELUSO, DEFINIU, COM PRECISÃO, A QUESTÃO, IN VERBIS: "A ATUAL POSIÇÃO DA CORTE PARECE-ME, PORTANTO, BASTANTE CLARA: A REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS CORRESPONDE A ISENÇÃO PARCIAL E, NÃO, COMO OUTRORA SE CONSIDERAVA, CATEGORIA AUTÔNOMA EM RELAÇÃO ASSIM À ISENÇÃO, COMO À DA NÃO-INCIDÊNCIA. OBSERVE-SE QUE A INTERPRETAÇÃO DADA PELA CORTE AO ART. 155, § 2º, II, B, NÃO REPRESENTA AMPLIAÇÃO DO ROL DE RESTRICÇÕES AO APROVEITAMENTO INTEGRAL DO CRÉDITO DE ICMS, QUE REMANESCE CIRCUNSCRITO ÀS HIPÓTESES DE NÃO-INCIDÊNCIA E

ISENÇÃO; ENTENDEU-SE, SIMPLEMENTE, QUE A REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO ENTRA NESSA ÚLTIMA CLASSE, COMO ISENÇÃO PARCIAL, QUE É EM SUBSTÂNCIA. RE 174.478-2/SP, REL. MIN. CEZAR PELUSO, DEFINIU, COM PRECISÃO, A QUESTÃO, IN VERBIS: "A ATUAL POSIÇÃO DA CORTE PARECE-ME, PORTANTO, BASTANTE CLARA: A REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS CORRESPONDE A ISENÇÃO PARCIAL E, NÃO, COMO OUTRORA SE CONSIDERAVA, CATEGORIA AUTÔNOMA EM RELAÇÃO ASSIM À ISENÇÃO, COMO À DA NÃO-INCIDÊNCIA. (...) (29366 RJ 2009/0074529-8, RELATOR: MINISTRO LUIZ FUX, DATA DE JULGAMENTO: 03/02/2011, T1 - PRIMEIRA TURMA, DATA DE PUBLICAÇÃO: DJE 22/02/2011). GRIFOU-SE.

Ademais, vale acrescentar o disposto no art. 222, inciso XV, Parte Geral do RICMS/02:

Art. 222 - Para o efeito de aplicação da legislação do imposto:

(...)

XV - considera-se isenção parcial o benefício fiscal concedido a título de redução de base de cálculo.

Portanto, correto o estorno do crédito, bem como as exigências de ICMS, apurado após Recomposição da Conta Gráfica e da multa de revalidação.

No que tange à exigência da Multa Isolada do art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, observa-se que a Fiscalização a exigiu para as hipóteses de aproveitamento indevido de créditos de ICMS cuja operação subsequente ocorreu com redução da base de cálculo (cesta básica) ou com isenção (farinha de mandioca).

Entretanto, com relação à utilização de crédito fiscal relativo à saída subsequente amparada com isenção, há uma penalidade específica a ser aplicada (art. 55, inciso XIII, "b" da Lei nº 6.763/75) que não é a do inciso XXVI do art. 55 da citada lei.

Tendo em vista a aplicação equivocada da multa isolada, pela Fiscalização, e o disposto no art. 222, inciso XV do RICMS/02, transcrito acima, em que se equipara a redução de base de cálculo à isenção parcial, exclui-se a multa isolada exigida para as operações com subsequente saída com isenção e redução de base de cálculo.

Assim, corretas as exigências fiscais de ICMS e multa de revalidação.

**Aproveitamento indevido de créditos de ICMS, destacados em notas fiscais de aquisição de mercadorias para comercialização, em face de concessão de benefício irregular na origem, sem respaldo de convênio celebrado no âmbito do CONFAZ**

Este item versa sobre apropriação indevida de créditos de ICMS, destacados em notas fiscais de aquisição de mercadorias para comercialização, recebidas de fornecedores sediados em outros Estados da Federação, em face de concessão de benefício irregular na origem, sem respaldo de convênio celebrado no âmbito do CONFAZ, no período de fevereiro de 2006 a novembro de 2010.



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Os documentos fiscais, objeto do estorno, encontram-se relacionados na planilha “Anexo ao AI 01.000171275.03 – Relação das notas fiscais objetos da autuação”, anexada às fls. 14/16.

As notas fiscais (cópias e registros 50) e o livro Registro de Entrada (cópia) contendo a escrituração de tais documentos estão acostados às fls. 17/304 dos autos.

No caso em análise, tem-se que a glosa da parcela excedente dos créditos utilizados pela Autuada, encontra-se expressamente prevista no Anexo Único da Resolução nº 3.166/01 (alterada pela Resolução nº 4.423/12) - itens 7.6, 11.14, 13.8 e 16.2.

Com relação às aquisições de feijão e margarina dos fornecedores situados no Paraná, tem-se que os benefícios fiscais concedidos encontram-se previstos no Anexo III, itens 14 e 19 do RICMS/PR/07, cujos excertos encontram-se acostados aos autos às fls. 308/309.

Verifica-se que o procedimento da Fiscalização encontra-se perfeitamente embasado na legislação que veda o aproveitamento de crédito, decorrente de imposto destacado em documento fiscal, mas não cobrado integralmente, por terem, os Estados remetentes, concedido incentivos ou benefícios fiscais em desacordo com a legislação de regência do imposto.

Lado outro, a Impugnante não trouxe aos autos nenhuma comprovação idônea da não utilização do benefício fiscal pelos emitentes dos documentos fiscais cujos créditos foram estornados parcialmente.

Nesse sentido, correta a utilização pela Fiscalização da presunção veiculada pela Resolução nº 3.166/01.

O estorno do crédito tem por base legal o disposto na Constituição Federal de 1988, Lei Complementar nº 24/75, RICMS/02 c/c a Resolução nº 3.166/01.

Dispõe a Constituição Federal de 1988, art. 155, § 2º, incisos I e XII, alínea "g", *in verbis*:

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;

(...)

XII - cabe à lei complementar:

(...)

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados. (grifos acrescentados)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Lei Complementar nº 24/75, recepcionada pela Constituição Federal de 1988, prescreve, *in verbis*:

Art. 1º - As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de Convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei.

Parágrafo único - o disposto neste artigo também se aplica:

(...)

IV - à quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no imposto de circulação de mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus;

(...)

Art. 2º - Os convênios a que alude o art. 1º, serão celebrados em reuniões para as quais tenham sido convocados representantes de todos os Estados e do Distrito Federal, sob a presidência de representantes do Governo Federal.

§1º- As reuniões se realizarão com a presença de representantes da maioria das Unidades da Federação.

§ 2º- A concessão de benefícios dependerá sempre de decisão unânime dos Estados representados; a sua revogação total ou parcial dependerá de aprovação de quatro quintos, pelo menos, dos representantes presentes.

(...)

Art. 8º - A inobservância dos dispositivos desta Lei acarretará, cumulativamente:

I - a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento receptor da mercadoria;

II - a exigibilidade do imposto não pago ou devolvido e a ineficácia da lei ou ato que conceda remissão do débito correspondente.(grifou-se)

Tais mandamentos também fazem parte da Legislação Tributária do Estado de Minas Gerais, conforme §§ 1º e 2º do art. 62 do RICMS/02, conforme redação vigente à época dos fatos, *in verbis*:

Art. 62 - O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte, interestadual ou intermunicipal, ou de comunicação com o montante cobrado nas anteriores, por este ou por outro Estado.

§ 1º - Não se considera cobrado, ainda que destacado em documento fiscal, o montante do

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

imposto que corresponder a vantagem econômica decorrente da concessão de incentivo ou benefício fiscal em desacordo com o disposto na alínea "g" do inciso XII do § 2º do artigo 155 da Constituição Federal.

§ 2º - A Secretaria de Estado da Fazenda, mediante resolução, disciplinará a apropriação do crédito do imposto relativamente às operações e prestações objeto do incentivo ou do benefício fiscal de que trata o parágrafo anterior.

A Resolução nº 3.166/01, norma operacional que orienta a Fiscalização e os contribuintes, para dar cumprimento ao art. 62, § 2º, disciplina em seu art. 1º a forma em que será admitido o crédito, *in verbis*:

Art. 1º - O crédito do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) correspondente à entrada de mercadoria remetida a estabelecimento localizado em território mineiro, a qualquer título, por estabelecimento que se beneficie de incentivos indicados no Anexo Único, será admitido na mesma proporção em que o imposto venha sendo efetivamente recolhido à unidade da Federação de origem, na conformidade do referido Anexo.

Assim, os Estados do Paraná, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte e Rio Grande do Sul, ao beneficiarem seus contribuintes com incentivos fiscais não ratificados pelos Estados, infringiram normas disciplinadoras do ICMS, tornando nulo o ato, no montante do benefício fiscal concedido, e ineficaz o aproveitamento do crédito pelo estabelecimento adquirente da mercadoria, o que torna correto o procedimento fiscal.

Desse modo, corretas as exigências de ICMS, apurado após Recomposição da Conta Gráfica, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.

### **Aproveitamento indevido de créditos de ICMS em duplicidade**

Cuida este item de aproveitamento indevido de créditos de ICMS, no mês de março de 2007, decorrente de registro de notas fiscais de entrada em duplicidade no livro de Registro de Entradas.

Ressalte-se que, na peça de defesa, a Impugnante não apresentou nenhum argumento com relação a este item do auto de infração.

Os documentos fiscais encontram-se relacionados às fls. 14 dos autos (“Anexo ao AI 01.000171275.03 – Relação das notas fiscais objetos da autuação”).

Verifica-se que os documentos fiscais, cujos créditos foram estornados, encontram-se registrados no livro de Registro de Entrada da Autuada em duplicidade conforme se constata nas cópias de tal livro acostadas às fls. 90 e 92 dos autos (referentes aos meses de março de 2007 e dezembro de 2006).

Diante das provas, não remanesce dúvida quanto à infração.

Corretas as exigências de ICMS, apurado após Recomposição da Conta Gráfica, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.

**Aproveitamento indevido de crédito de ICMS destacado em documentos fiscais referentes a aquisições de mercadorias sujeitas à substituição tributária**

Trata este item da constatação de aproveitamento indevido de crédito de ICMS relativo a operações com mercadorias sujeitas à substituição tributária, nos meses de setembro de 2007, dezembro de 2007, janeiro, fevereiro, abril e maio de 2009 e outubro de 2010.

Ressalte-se que, na peça de defesa, a Impugnante não apresentou nenhum argumento com relação a este item do auto de infração.

A Autuada escriturou as notas fiscais relativas às aquisições de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária como se fossem do regime de apuração normal do ICMS.

Os documentos fiscais (cópias) referentes ao creditamento em análise encontram-se acostados às fls. 121, 132, 197, 207, 221, 225/228 e 295 dos autos.

Tais documentos encontram-se lançados nos livros de Registro de Entradas da Autuada como operações com crédito do imposto.

Em atendimento à diligência exarada pela Assessoria do CC/MG, fls. 372/373, a Fiscalização listou às fls. 375, para cada documento fiscal cujo crédito foi estornado, o produto e o correspondente subitem da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 a que se refere, indicando, também, a vigência do dispositivo legal.

Vale destacar que foi aberta vista à Impugnante da planilha supracitada que não se manifestou quanto a este item do lançamento.

Ressalte-se que, por ocasião das aquisições de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, o adquirente deverá observar o disposto no inciso I do art. 37 e o inciso I do art. 38, ambos do Anexo XV do RICMS/02, *in verbis*:

Art. 37 - O contribuinte que receber mercadoria com o imposto retido por substituição observará o seguinte:

I - a nota fiscal de aquisição será escriturada no Livro de Registro de entradas, utilizando a coluna Outras, de Operações sem crédito de imposto, e a coluna Observações para indicar a expressão "ICMS Retido por ST", seguida do respectivo valor.

(...)

Art. 38. O contribuinte que tenha recebido mercadoria sujeita à substituição tributária, responsável pela apuração ou pelo recolhimento do imposto a esse título no momento da entrada da mercadoria, neste Estado ou em seu estabelecimento, observará o seguinte:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - a nota fiscal de aquisição será escriturada no livro Registro de Entradas, utilizando a coluna Outras, de Operações sem Crédito do Imposto.

Logo, estando, as mercadorias supracitadas, sujeitas à sistemática da substituição tributária, correto o estorno procedido pela Fiscalização, exigindo ICMS, apurado após Recomposição de Conta Gráfica, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.

Por fim, cabe ressaltar que, por força das disposições contidas no art. 182 da Lei nº 6.763/75 (art. 110 do RPTA - Decreto nº 44.747/08), não compete ao órgão julgador administrativo apreciar questões de inconstitucionalidade de lei.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, também à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para excluir a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75 (em relação ao aproveitamento indevido de crédito de ICMS referente à aquisição de mercadoria cuja saída subsequente encontra-se amparada pela isenção, inclusive na hipótese do art. 222 do RICMS/02), nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Carlos Alberto Moreira Alves e Ivana Maria de Almeida.

**Sala das Sessões, 21 de setembro de 2012.**

**Maria de Lourdes Medeiros**  
**Presidente / Revisora**

**Antônio César Ribeiro**  
**Relator**

M/R