

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.873/12/2ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000171419-48  
Impugnação: 40.010130720-72  
Impugnante: Companhia de Bebidas das Américas - AMBEV  
IE: 740358740.04-60  
Proc. S. Passivo: Luiz Gustavo Antônio Silva Bichara/Outro(s)  
Origem: DF/Uberlândia

**EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - MATERIAL DE USO E CONSUMO** Constatado aproveitamento indevido de créditos de ICMS provenientes de aquisições de materiais destinados ao uso ou consumo do estabelecimento (gás liquefeito de petróleo - GLP e dióxido de carbono). Procedimento fiscal respaldado pelos arts. 66, inciso II e 70, inciso III, Parte Geral do RICMS/02. Exigência de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da mesma lei. Entretanto, excluem-se as exigências referentes ao produto dióxido de carbono por não restar caracterizado que se trata de material de uso e consumo do estabelecimento.

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - DEVOLUÇÃO IRREGULAR - NÃO COMPROVAÇÃO DO RETORNO.** Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS provenientes de devoluções de mercadorias: sujeitas a ST, remetidas anteriormente a título de consignação mercantil; por consumidor final, por pessoas não inscritas no cadastro de contribuintes e para trocas. Infração caracterizada nos termos do art. 76, §§ 2º, incisos I, II, III e § 5º da Parte Geral do RICMS/02. Exige-se ICMS, Multa de Revalidação capitulada no inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da mesma lei.

**CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO – RESOLUÇÃO Nº 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 (item 4.10). Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75. Infração caracterizada.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.

**RELATÓRIO**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A autuação versa sobre as irregularidades abaixo mencionadas, praticadas pela Autuada, apuradas mediante conferência de arquivos eletrônicos, livros e documentos fiscais, no período de janeiro de 2006 a junho de 2011.

1 – Aproveitamento indevido de crédito de ICMS em decorrência de:

a) apropriação de ICMS destacado nas notas fiscais de aquisição de gás liquefeito de petróleo e de dióxido de carbono, destinados ao uso e consumo do estabelecimento;

b) devolução de mercadorias sujeitas à substituição tributária (ST) remetidas anteriormente pela Autuada, a título de consignação, sem atender aos requisitos exigidos na legislação;

c) devolução de mercadorias por consumidor final e pessoas não inscritas no cadastro de contribuintes, sem atender aos requisitos exigidos na legislação;

e) devolução de mercadorias para trocas sem atender aos requisitos exigidos na legislação.

2 – Falta de estorno do ICMS creditado quando da aquisição das mercadorias que posteriormente foram consideradas impróprias para consumo.

3 – Aproveitamento indevido de crédito de ICMS destacados em documentos fiscais emitidos por contribuinte sediado no Estado de Goiás, beneficiado com incentivo fiscal, sem amparo em convênios celebrados no âmbito do CONFAZ e em desacordo com a legislação de regência do ICMS.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no inciso II, art. 56 da Lei nº 6.763/75 e da Multa Isolada prevista no inciso XXVI, art. 55 da mesma lei.

O processo encontra-se instruído com o Auto de Início da Ação Fiscal – AIAF (fls. 02); Termos de Intimações (fls. 03/15); Auto de Infração - AI (fls. 16/17); Demonstrativo de Correção Monetária e Multas – DCMM (fls. 18/21); CD-R (fls. 22); Relatório Fiscal (fls. 23/26); Demonstrativo do Crédito Tributário (fls. 27/32); Anexo I – Apropriação indevida de créditos do imposto destacados nas notas fiscais de materiais destinados a uso e consumo do estabelecimento (fls. 33/85); Anexo II – Emissão de notas fiscais de entrada para aproveitamento de créditos do ICMS provenientes de mercadorias devolvidas para trocas, em desacordo com o disposto no art. 76, § 2º, incisos I a III, §§ 4º e 5º do RICMS/02 – comprovantes por amostragem (fls. 86/113); Anexo III – Aproveitamento indevido de créditos do ICMS provenientes de notas fiscais de entrada emitidas para devoluções de mercadoria adquiridas por consumidor final sem atender aos requisitos exigidos na legislação - comprovantes por amostragem (fls. 114/143); Anexo IV – Aproveitamento indevido de créditos referentes à devolução por pessoa física, não inscrita no Cadastro de Contribuintes do ICMS, de mercadorias sujeitas a ST, remetidas pela Autuada a título de consignação – comprovantes anexados por amostragem (fls. 144/182); Anexo V – Falta de estorno do ICMS creditado quando da aquisição das mercadorias transferidas para filial de Anápolis classificadas no CFOP 6949, consideradas impróprias para consumo - comprovantes anexados por amostragem (fls. 183/216); Anexo VI – Aproveitamento indevido de créditos do ICMS no período de janeiro de 2006 a junho de 2011, destacados em notas fiscais relativas a operações

interestaduais, beneficiadas com incentivos fiscais, concedidos na origem, contrariando a Resolução nº 3.166/01 (fls. 217/276).

### **Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 281/322, alegando, em síntese, os argumentos abaixo.

Diz estar providenciando o pagamento dos débitos relativos às mercadorias impróprias para consumo transferidas para a filial de Anápolis-GO (item 02 do Auto de Infração).

Questiona a vedação ao crédito de ICMS relativo à aquisição do gás liquefeito de petróleo (utilizados nas empilhadeiras essenciais à armazenagem dos bens por ela produzidos), alegando que está enquadrado como produto intermediário.

Entende, também, indevido o estorno do crédito referente ao gás carbônico utilizado no cilindro das chopeiras, que é imprescindível à extração do produto final para consumo.

Descreve o funcionamento das chopeiras e a participação do gás carbônico no processo de extração de chope.

Cita o art. 66, inciso IV do RICMS/02, entendendo que tal artigo garante o creditamento referente à mercadoria indispensável à comercialização.

Argumenta que a documentação comprobatória das devoluções, cujos créditos foram glosados, só não foi apresentada por dificuldade de localização, e pede prazo de 30 (trinta) dias para a sua apresentação.

Assevera que, mesmo não apresentando os documentos referentes ao creditamento de mercadorias recebidas em devolução, meros erros formais cometidos no preenchimento dos documentos fiscais, não podem ensejar na cobrança de valores indevidos.

Argui que deve-se verificar a existência de prejuízo ao erário para reconhecimento da idoneidade de documento fiscal; cita jurisprudência do STJ que entende lhe dar guarida.

Discorre sobre a não cumulatividade prevista para o ICMS com intuito de afastar as exigências referentes ao item 3 do Auto de Infração (aproveitamento indevido de crédito de ICMS destacados em documentos fiscais emitidos por contribuinte detentores de benefício fiscal sem amparo em convênios celebrados no âmbito do CONFAZ e em desacordo com a legislação de regência do ICMS).

Cita dispositivos legais e jurisprudência que entende pertinentes ao caso em tela.

Alega o caráter confiscatório das multas aplicadas em face de seu elevado valor.

Pleiteia a produção de prova pericial, na forma de vistoria em seu estabelecimento, a fim de comprovar o correto emprego dos bens tidos pelo Fisco como

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

sendo de uso e consumo, bem como para exame de seus livros e notas fiscais com intuito de comprovar a escrituração e o aproveitamento dos créditos, para tanto, formula os seguintes quesitos (fls. 320/321):

1 – Queira o i. Perito informar onde se dá a aplicação dos bens descritos no anexo I do Auto de Infração, esclarecendo se os referidos bens de se integram ao novo produto.

2 – Queira o i. Perito informar se na eventualidade de resposta negativa no item anterior, se tais bens, caso considere que não se integrem ao novo produto, são consumidos imediata e integralmente durante a atividade empresarial da Impugnante;

3 – Queira o i. Perito informar se tais elementos ostentam a condição de indispensáveis ao final consumo do produto comercializado pela Impugnante.

Nomeia assistente técnico às fls. 321.

Ao final, pede que seja:

- autorizada a perícia em seu estabelecimento;
- concedido o prazo de 30 (trinta) dias para apresentação dos documentos relativos aos itens l.b, 1.c e 1.d do Auto de Infração;
- considerado insubsistente o Auto de Infração, com a conseqüente exclusão do imposto e das multas exigidas.

A taxa de expediente foi recolhida conforme DAE de fls. 362.

### **Da Instrução Processual**

A Autuada acosta aos autos o comprovante de recolhimento (fls. 391) referente ao reconhecimento do crédito tributário referente ao item 2 do Auto de Infração - falta de estorno do ICMS creditado quando da aquisição das mercadorias que posteriormente foram consideradas impróprias para consumo e remetidas para a filial de Anápolis-GO.

Foi acostado aos autos novo Demonstrativo de Correção Monetária e Multas – DCMM contendo o crédito tributário remanescente (fls. 395/398).

Atendendo à solicitação da Impugnante, a Fiscalização concede mais 30 (trinta) dias para a entrega dos documentos comprobatórios da regularidade das devoluções (fls. 400 e 405).

A Impugnante manifesta-se às fls. 409/412, anexando os documentos de fls. 415/436.

### **Da Manifestação Fiscal**

O Fisco, em manifestação de fls. 438/445, refuta as alegações da Defesa aos seguintes argumentos em síntese que:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- relativamente ao pedido de produção de prova pericial informa que tal medida é desnecessária, pois as respostas podem ser perfeitamente esclarecidas pela análise dos documentos presentes nos autos;

- não se aplica, o prazo decadencial previsto no art. 150, § 4º do CTN;

- o item 4.10 do Anexo Único da Resolução nº 3166/01, o disposto na Lei nº 6763/75 (art. 30 c/c inciso V) e no 70 do RICMS/02, encontram-se em conformidade com o princípio da não cumulatividade do imposto, pois, tendo sido os benefícios fiscais concedidos à revelia de convênio, o crédito é admitido apenas na proporção em que o imposto foi recolhido;

- o gás liquefeito de petróleo – GLP - e o gás carbônico não podem ser classificados como intermediários, por não se enquadrarem na definição da norma tributária disciplinada no art. 66, inciso V, do RICMS/02 e na Instrução Normativa nº 01/86;

- a própria Impugnante afirma, em sua peça de defesa, que o gás liquefeito de petróleo é utilizado como combustível para empilhadeiras e, o gás carbônico, no cilindro das chopeiras para extração do chope;

- tais produtos são consumidos após a última fase do processo produtivo exclusivamente para executar o armazenamento e para extrair o chope, não se enquadrando em quaisquer das fases compreendidas no processo de produção;

- o objeto social da empresa atuada é a “comércio atacadista de bebidas” e, não há qualquer processo de industrialização no estabelecimento, não restando qualquer dúvida de que os combustíveis devem ser considerados como de uso e consumo do estabelecimento;

- da análise dos documentos fiscais apresentados pela Defesa referentes às devoluções de mercadorias, verifica-se que não se prestam a comprovar a veracidade das operações de devolução exigidas no art. 76 do RICMS/02, § 2º, incisos I, II e III e § 5º, especificamente, quanto à restituição pelo cliente da via da nota fiscal a ele destinada, contendo a declaração especificando o motivo pelo qual a mercadoria foi devolvida, com menção do seu documento de identidade, ou, tratando-se de contribuinte ou seu preposto, a aposição do carimbo relativo à inscrição no CNPJ;

- com relação às mercadorias devolvidas para troca, além da Impugnante não comprovar o retorno da mercadoria para o aproveitamento dos créditos do imposto, ela emitiu notas fiscais de entrada englobando todas as devoluções ocorridas no dia, sem menção do número, série e data da nota fiscal por ocasião da saída, contrariando o disposto no § 4º do art. 76 do RICMS/02;

- a própria Impugnante afirma que, em função da extensa quantidade de operações realizadas ao longo do dia, por vezes, não cumpriu todos os requisitos previstos no referido art. 76 do RICMS/02;

- restando comprovado que os créditos apropriados pela Impugnante não tem respaldo legal, correto está o seu estorno;

- as multas aplicadas, as quais são contestadas pela Impugnante, encontram-se previstas claramente na legislação estadual;

- as arguições de confisco e inconstitucionalidade não serão objeto de discussão, por faltar-lhe competência.

Responde os quesitos apresentados pela Defesa.

Conclui que restaram plenamente caracterizadas as infringências à legislação tributária constantes do lançamento em apreço, sendo, por conseguinte, legítimas as exigências nele consubstanciadas.

### **Do Parecer da Assessoria**

A Assessoria do CC/MG emite parecer de fls. 465/485 opinando, em preliminar, pelo indeferimento da prova pericial requerida. No mérito, pela procedência do lançamento.

### **Do Despacho Interlocutório da 1ª Câmara**

A E. 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em sessão realizada dia 12/06/12, exarou o Despacho Interlocutório de fls. 487 para que a Impugnante explicasse como ocorre a entrada e a saída do gás carbônico (dióxido de carbono) utilizado no cilindro das chopeiras, anexando os documentos fiscais referentes às operações. Esclarecendo, ainda, como são feitos os registros fiscais e contábeis destas operações.

Em atendimento ao despacho interlocutório retromencionado, a Impugnante manifesta-se às fls. 498/500 e acosta a documentação de fls. 502/544.

A Fiscalização, então, se manifesta às fls. 546/548.

A Assessoria emite novo parecer de fls. 551/557 opinando pela procedência parcial do lançamento para excluir as exigências referentes ao dióxido de carbono, arguindo que não restou configurado que este é utilizado pela Autuada como material de uso e consumo.

Destarte, ratificou o parecer acostado às fls. 465/485, salvo em relação ao estorno do crédito do imposto referente ao dióxido de carbono.

---

### ***DECISÃO***

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, salvo pequenas alterações.

### **Da Preliminar**

#### **Do pedido de prova pericial**

Pede a Impugnante a produção de prova pericial indicando assistente técnico e formulando os seguintes quesitos (fls. 320/321).

1 – Queira o i. Perito informar aonde se dá a aplicação dos bens descritos no Anexo I do auto de infração, estabelecendo-se integram ao novo produto;

2 – Queira o i. Perito informar, na eventualidade de resposta negativa no item anterior, se tais bens, caso considere que não se integrem ao novo produto, são consumidos imediate e integralmente durante a atividade empresarial da Impugnante;

3 – Queira o i. Perito informar se tais bens ostentam a condição de indispensáveis ao final do consumo do produto comercializado pela Impugnante.

Todavia, o exame pericial no caso sob exame mostra-se absolutamente desnecessário, na medida em que os quesitos propostos têm respostas no conjunto probatório acostado aos autos e/ou na legislação de regência do imposto.

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

Ademais, é verificado que os argumentos/documentos, carreados aos autos pela Fiscalização e pela própria Impugnante em sua defesa, revelam-se suficientes para a elucidação das questões postas.

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

Se a matéria tratada nos autos versar sobre questão eminentemente de direito, quanto ao reconhecimento ou não da percepção de diferença salarial, decorrente da conversão de URV, desnecessária a realização de prova pericial contábil, a qual poderá ser realizada, acaso necessário, em sede de execução. A prova pericial somente se apresenta necessária quando a informação depender da opinião de especialista na matéria que escapa do universo de conhecimento do Julgador, hipótese essa não caracterizada no caso vertido. Assim, indefere-se o pedido (Processo número 1.0024.05.661742-6/001(1), Relator: Célio César Paduani, TJMG).

Deste modo, frise-se que, examinando os quesitos propostos pela Defesa (fls. 320/321), observa-se que o que pretende a Impugnante ver respondido pode ser perfeitamente esclarecido pela análise dos documentos/argumentos presentes nos próprios autos.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ademais, vale acrescentar que a Fiscalização na manifestação fiscal (fls. 444) respondeu os quesitos nos seguintes termos:

1 – Queira o i. Perito informar onde se dá a aplicação dos bens descritos no anexo I do Auto de Infração, esclarecendo se os referidos bens de se integram ao novo produto;

### Resposta

Como afirma a própria Autuada em sua impugnação às fls. 289/291, o Gás liquefeito de Petróleo é utilizado nas empilhadeiras destinadas à armazenagem dos produtos e o Gás carbônico é utilizado nos cilindros das chopeiras para extração do chope. Conclui-se, portanto, que tais produtos não são consumidos ou integrados ao produto final como elemento indispensável à sua composição, caracterizando-se como material de uso e consumo, cujo direito ao crédito do ICMS encontra-se vedado até 31/12/2019, conforme dispõe a primeira parte do inciso III do art. 70, Parte Geral do RICMS/2002.

2 – Queira o i. Perito informar se na eventualidade de resposta negativa no item anterior, se tais bens, caso considere que não se integrem ao novo produto, são consumidos imediata e integralmente durante a atividade empresarial da Impugnante;

### Resposta

O combustível utilizado pela Recorrente, somente ensejará direito a crédito quando utilizado diretamente na linha de produção, não sendo este o caso da empresa, que os utiliza na empilhadeira e para a extração do chope, portanto, fora do processo produtivo, razão pela qual foi considerado como material de uso e consumo.

Considerando, ainda, que o objeto social da empresa autuada é o comércio atacadista de bebidas, logo, não se enquadrando sua atividade econômica nas hipóteses em que o crédito é permitido pela legislação, não há qualquer dúvida de que os produtos acima devem ser considerados como de uso e consumo do estabelecimento.

3 – Queira o i. Perito informar se tais elementos ostentam a condição de indispensáveis ao final consumo do produto comercializado pela Impugnante.

### Resposta

Ainda que esses elementos sejam indispensáveis na comercialização dos produtos da empresa, isto não é condição suficiente para caracterizá-los como produto



intermediário. Classifica como produto intermediário, aquele que, “embora não se integrando ao novo produto, é consumido, imediato e integralmente, no curso da industrialização”, o que não é o caso, visto que não há qualquer processo de industrialização no estabelecimento.

Assim, a perícia requerida mostra-se desnecessária para a elucidação da questão posta, haja vista encontrar respostas aos quesitos nos presentes autos.

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

Art. 142. A prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação, e será realizada quando deferido o pedido do requerente pela Câmara ou quando esta a determinar, observado o seguinte:

(...)

§ 1º Relativamente ao pedido de perícia do requerente:

(...)

II - será indeferido quando o procedimento for:

a) desnecessário para a elucidação da questão ou suprido por outras provas produzidas;

Deste modo, é desnecessária a produção de prova pericial, que por se tratar de prova especial, só pode ser admitida quando a apuração do fato em litígio não se puder fazer pelos meios ordinários de convencimento, o que não é o caso em fomento.

Assim, indefere-se o pedido de perícia.

### **Do Mérito**

Conforme já relatado, trata o presente lançamento sobre as seguintes irregularidades praticadas pela Autuada, apuradas mediante conferência de arquivos eletrônicos, livros e documentos fiscais, no período de janeiro de 2006 a junho de 2011.

1 – Aproveitamento indevido de crédito de ICMS em decorrência de

a) apropriação de ICMS destacado nas notas fiscais de aquisição de gás liquefeito de petróleo e de dióxido de carbono, destinados ao uso e consumo do estabelecimento;

b) devolução de mercadorias sujeitas a ST, remetidas anteriormente pela Autuada, a título de consignação, sem atender aos requisitos exigidos na legislação;

c) devolução de mercadorias, por consumidor final e pessoas não inscritas no cadastro de contribuintes, sem atender aos requisitos exigidos na legislação;

e) devolução de mercadorias para trocas sem atender aos requisitos exigidos na legislação.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

2 – Falta de estorno do ICMS creditado quando da aquisição das mercadorias que posteriormente foram consideradas impróprias para consumo;

3 – Aproveitamento indevido de crédito de ICMS destacados em documentos fiscais emitidos por contribuinte sediado no Estado de Goiás beneficiado com incentivo fiscal, sem amparo em convênios celebrados no âmbito do CONFAZ e em desacordo com a legislação de regência do ICMS.

Exigência de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da mesma lei.

Esclareça-se que a Fiscalização não efetuou a recomposição na conta gráfica da Autuada em razão da inexistência de saldo credor no período autuado.

Frise-se que a Autuada reconheceu e recolheu as exigências referentes ao item 2 do Auto de Infração (falta de estorno do ICMS creditado quando da aquisição das mercadorias que posteriormente foram consideradas impróprias para consumo e remetidas para a filial de Anápolis-GO).

No que tange à decadência, vale destacar que, em relação ao ICMS que não foi declarado e/ou pago, tem a Fazenda o direito de constituir o crédito correspondente no prazo decadencial previsto no art. 173, I do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

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;

Portanto, à luz do retrotranscrito art. 173, o prazo para a autoridade fazer a confirmação do lançamento termina em 05 (cinco) anos contados do fato gerador, se não o fizer considera-se homologado o lançamento tacitamente; no entanto, isto não quer dizer que a Fazenda não tem direito de examinar o procedimento do contribuinte.

O prazo para a Fazenda rever o lançamento é o prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional podendo, dentro deste interregno que a lei lhe concede, postular créditos que porventura entenda existentes.

O citado dispositivo prevalece à previsão de homologação tácita do lançamento efetuado pelo contribuinte a que alude o art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, quanto ao montante não contemplado na apuração, posteriormente verificado pela Fiscalização, e devidamente lançado de ofício, nos termos do art. 149, inciso V, do mesmo diploma legal.

Desta Forma, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo ao exercício de 2006 somente expirou em 31/12/11, conforme disposto no inciso I do mencionado art. 173, não ocorrendo à decadência relativamente ao crédito tributário exigido, uma vez que a Autuada foi regularmente intimada da lavratura do Auto de Infração em 20/10/11 (fls. 278).

Feitas as considerações acima, passa-se, então, à análise das infrações remanescentes que motivaram a autuação.

**Item 1.a do Auto de Infração: Aproveitamento indevido de créditos de ICMS destacados em notas fiscais relativas a aquisições de mercadorias destinadas ao uso e consumo do estabelecimento.**

Cuida este item do lançamento de acusação fiscal de que a Autuada aproveitou indevidamente créditos de ICMS destacados em notas fiscais relativas a aquisições de mercadorias destinadas ao uso e consumo do estabelecimento (gás liquefeito de petróleo e dióxido de carbono), nos período de janeiro de 2010 a junho de 2011.

Exigência de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no inciso II, art. 56 da Lei nº 6.763/75 e da Multa Isolada prevista no inciso XXVI, art. 55 da mesma lei, relacionadas às fls. 29 (Demonstrativo do Crédito Tributário).

A Fiscalização acostou aos autos no “Anexo I – Apropriação indevida de créditos do imposto destacados nas notas fiscais de materiais destinados a uso e consumo do estabelecimento (fls. 33/85)” as notas fiscais de entrada cujos créditos aproveitados foram estornados.

Os créditos estornados encontram-se demonstrados conforme relatório denominado “Anexo VII – uso e consumo.xls”, anexado em meio eletrônico – CD-R acondicionado no envelope juntado às fls. 22.

Alega a Impugnante que foram classificados equivocadamente como de uso e consumo os combustíveis utilizados nas empilhadeiras e o dióxido de carbono (também conhecido como gás carbônico) utilizado nas chopeiras.

Explica que utiliza o GLP (gás liquefeito de petróleo) nas empilhadeiras que são essenciais à armazenagem dos produtos.

Ressalta que o dióxido de carbono é utilizado no cilindro que fica engatado nos barris de chope e tem importância para extração da bebida, detalhando que “o gás carbônico (CO<sub>2</sub>) do cilindro penetra, por meio da válvula de retenção do sifão, até o interior do barril e exerce sobre a superfície da cerveja uma pressão constante, de cima para baixo, que impede a perda no gás retido no chope, e faz com que o chope suba pelo sifão logo que a torneira da chopeira seja aberta. Para que o chope suba no barril em direção à torneira de extração, sem perda de gás carbônico, é indispensável à compressão do gás carbônico. O gás carbônico (CO<sub>2</sub>) é o gás ideal pra extrair o chope nas condições ótimas de refrigeração”.

Lado outro, a Fiscalização alega que os citados produtos são matérias de uso e consumo do estabelecimento, sendo consumidos após a última fase do processo produtivo exclusivamente para executar o armazenamento e para extrair o chope, portanto, não se enquadra em quaisquer das fases compreendidas no processo de produção.

E, que tais produtos não podem ser classificados como intermediário, por não se enquadrarem na definição da norma tributária disciplinada no art. 66, inciso V, do RICMS/02 e na Instrução Normativa nº 01/86.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diz a Fiscalização que as hipóteses em que se admite a apropriação de valor do imposto, a título de crédito, encontram-se estabelecidas no art. 66, Parte Geral do RICMS/02.

Conclui que, sendo o objeto social da empresa autuada a distribuição de bebidas, não há qualquer dúvida de que tais produtos devem ser considerados como de uso e consumo do estabelecimento.

Da análise da situação posta, verifica-se que razão assiste à Fiscalização em relação aos créditos referentes ao GLP (gás liquefeito de petróleo) conforme se verá.

Frise-se que o estabelecimento autuado trata-se de um comércio atacadista de cerveja, chope e refrigerante, conforme consulta dos dados cadastrais da Autuada extraído do SICAF/SEF-MG (Sistema de Informação e Controle da Arrecadação e Fiscalização), confira-se:

S I C A F	SEF/MG
NFGAN49J	Secretaria de Estado da Fazenda de Minas Gerais
26.04.2012	
Consulta de Dados Cadastrais do Contribuinte	
Inscricao Estadual: 740358740.04.60	Unidade Administrativa: 10.702.110
Situacao atual: ATIVO	CGC: 02808708/0053-20
Nome Comercial: COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMERICAS – AMBEV	
UF: MG	Município: UBERLANDIA
Logradouro: ROD BR-497	
Num.: 2	Compl: VIA A
Bairro: LUIZOTE DE FREITAS	Cep: 38414-327
Data Inicio Atividade: 06.10.2005	Registro Comercial: 31901630280
<b><u>CNAE Fiscal: 4635-4/02</u></b> (...)	

Consulta de CNAE-F x CAE

Codigo CNAE-F: 46 3 5 - 4 / 02

Descricao: Comercio atacadista de cerveja, chope e refrigerante

Assim, como não há qualquer processo de industrialização no estabelecimento autuado, não se pode classificar o GLP na categoria de matéria-prima ou produto intermediário conforme definição da Instrução Normativa nº 01/86 e por força das disposições contidas no art. 66, inciso V, alínea “b” do RICMS/02.

Vale ressaltar que o GPL, utilizado como combustível para empilhadeiras, uma vez que estas se prestam, única e exclusivamente, a executar a armazenagem dos produtos comercializados pela Impugnante, caracteriza-se como material de uso e consumo, à luz da legislação retromencionada, estando correto o estorno procedido pela Fiscalização.

Vale destacar que a vedação ao crédito relativo aos materiais de uso e consumo está prevista no art. 33, inciso I da LC nº 87/96, bem como no art. 70, inciso III do RICMS/02, *in verbis*:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

### Lei Complementar nº 87/96

Art. 33. Na aplicação do art. 20 observar-se-á o seguinte:

I - somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2020; (Redação dada pela Lcp nº 138, de 2010)

### RICMS/02

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

(...)

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

Destarte, o que se evidencia é que a Lei Complementar nº 87/96 foi editada em decorrência da previsão constitucional que lhe atribui, entre outras, a função de disciplinar o regime de compensação do imposto, ou seja, a não cumulatividade do ICMS prevista na Constituição Federal.

E essa norma legal estabelece no já citado art. 33, inciso I, com a redação dada pelo art. 1º da LC nº 138/10, que somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2020.

Ponto pacífico, portanto, o fato de que o crédito relacionado com produtos adquiridos para uso ou consumo do estabelecimento é vedado pela legislação tributária de regência.

Ademais, ressalte-se, por oportuno, que o art. 66, inciso IV do RICMS dispõe sobre crédito de mercadorias recebidas para comercialização e não para serem utilizadas no setor de comercialização, como tangenciado pela Defesa.

Desse modo, reiterando, correto o estorno dos créditos efetuado pela Fiscalização em relação ao GLP.

Por outro lado, em relação aos créditos relativos ao dióxido de carbono, após resposta da Impugnante ao despacho interlocutório exarado pela 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG e documentos apresentados, concluiu-se pela sua exclusão do lançamento pelos motivos abaixo.

A Fiscalização estornou os créditos apropriados pela Autuada referentes ao produto dióxido de carbono, por considerá-lo como de uso e consumo do estabelecimento.

Os documentos fiscais (cópias) referentes ao citado produto, cujos créditos foram estornados, encontram-se acostados às fls. 55, 56, 58 e 85 dos autos.

Ressalte-se que em tais documentos fiscais não consta destaque de ICMS. Todavia, eles foram escriturados no livro de Registro de Entradas da Autuada, cópia contida no CD juntado às fls. 22, com débito de imposto.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Mencione-se, ainda, que na impugnação apresentada, sustentou a Defesa, em síntese:

- o direito de creditar o imposto referente aos produtos intermediários;
- que o dióxido de carbono é utilizado nos cilindros das chopeiras, sendo imprescindível para extração do produto final para consumo e que tal produto é indispensável para comercialização, na medida em que, na sua ausência, não seria possível ao consumidor final, acessar o produto industrializado;
- que o creditamento do imposto referente às entradas de tal produto embasa-se no art. 66, inciso IV do RICMS/02, vez que tal artigo garante o creditamento referente à mercadoria indispensável à comercialização.

Lado outro, a Fiscalização destacou que no estabelecimento autuado não há qualquer processo de industrialização, pois o objeto social é o comércio atacadista de bebidas, concluindo que o dióxido de carbono é material de uso e consumo.

E que o gás carbônico não pode ser classificado como intermediário, por não se enquadrar na definição da norma tributária disciplinada no art. 66, inciso V do RICMS/02 e na Instrução Normativa nº 01/86.

A Impugnante, em atendimento o despacho interlocutório, explicou que adquire o gás carbônico de seus Fornecedores, creditando-se do ICMS destacado nas respectivas notas e que, posteriormente, quando da comercialização das chopeiras, emite nota fiscal com destaque de imposto para os cilindros de gás carbônico (fls. 499), conforme documentos que anexa.

A Fiscalização, então, manifesta-se no sentido de que a atividade econômica da Autuada é a distribuição de bebidas e que não se pode classificar o gás carbônico como produto intermediário.

Acrescenta que, ainda que a Autuada tenha destacado e pago o ICMS na venda do gás carbônico, o crédito não poderia ser aproveitado, pois os documentos fiscais de aquisição são provenientes de microempresa constando a observação “não gera direito a crédito”.

Esclarece que nos termos do art. 68 do RICMS/02 “o crédito corresponderá ao montante do imposto corretamente cobrado e destacado no documento fiscal relativo à operação ou à prestação”.

Conclui, então, a Fiscalização, que os créditos apropriados não têm respaldo legal, estando caracterizadas as infrações à legislação tributária.

Destaque-se que os créditos estornados referentes ao produto dióxido de carbono referem-se aos documentos fiscais de entrada nºs 2926, 2930, 2932, 2980, cujas cópias encontram-se acostadas às fls. 55, 56, 58 e 85, respectivamente, conforme consta na Planilha “Estorno de créditos aproveitado indevidamente referente à aquisição de materiais de uso e consumo”, contida no CD juntado às fls. 22, *in verbis*:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMERICAS												
INSC.ESTADUAL:740.358740.0460												
CNPJ: 02.808.708/0053-20												
ANEXO AO AI N°. 01.000171419.48 DE 23/09/2011												
ESTORNO DE CRÉDITOS APROVEITADO INDEVIDAMENTE REFERENTE A AQUISIÇÃO DE MATERIAIS DE USO E CONSUMO												
CNPJ	IE	DTEMISSAO	UF	MODELO	SERIE	NUMNF	LRE - PG	CFOP	VLRTOTAL	VLRBC	VLRICMS	ALIQUOTA
06980064015295	3672479651941	27/01/2010	MG	01	1	005482	42	1102	1.441,03	1.659,93	298,78	18,00
06980064015295	3672479651941	27/01/2010	MG	01	1	005500	42	1102	1.092,57	1.258,54	226,53	18,00
06980064015295	3672479651941	27/01/2010	MG	01	1	005525	42	1102	1.378,16	1.667,70	300,18	18,00
06980064015295	3672479651941	27/01/2010	MG	01	1	019461	42	1102	1.284,00	1.709,10	307,64	18,00
06980064015295	3672479651941	28/01/2010	MG	01	1	008923	45	1102	599,20	797,58	143,56	18,00
<b>TOTAL</b>											<b>1.276,69</b>	
06980064015295	3672479651941	03/02/2010	MG	01	1	019787	54	1102	941,60	1.253,34	225,60	18,00
06980064015295	3672479651941	08/02/2010	MG	01	1	009175	63	1102	767,52	1.025,46	184,58	18,00
06980064015295	3672479651941	15/02/2010	MG	01	1	009274	78	1102	895,44	1.196,37	215,35	18,00
06980064010900	7022479651070	15/02/2010	MG	01	1	009358	78	1102	255,84	341,82	61,52	18,00
06980064010900	7022479651070	15/02/2010	MG	01	1	009380	78	1102	469,04	626,67	112,80	18,00
<b>TOTAL</b>											<b>799,85</b>	
06980064015295	3672479651941	12/03/2010	MG	01	1	009568	121	1102	469,04	626,67	112,80	18,00
06980064015295	3672479651941	16/03/2010	MG	01	1	009500	129	1102	852,80	1.139,40	205,09	18,00
06980064015295	3672479651941	16/03/2010	MG	01	1	009695	129	1102	682,24	911,52	164,07	18,00
06980064015295	3672479651941	18/03/2010	MG	01	1	005743	134	1102	1.169,04	1.400,97	252,17	18,00
06980064010900	7022479651070	18/03/2010	MG	01	1	009859	134	1102	341,12	455,76	82,04	18,00
<b>TOTAL</b>											<b>816,17</b>	
06980064015295	3672479651941	15/10/2010	MG	55	1	006513	523	1102	2.096,07	2.763,04	497,34	18,00
<b>TOTAL</b>											<b>497,34</b>	
06980064015295	3672479651941	08/11/2010	MG	01	1	006589	565	1653	2.208,43	2.208,43	397,51	18,00
06980064015295	3672479651941	16/11/2010	MG	01	1	006629	580	1653	2.711,92	2.711,92	488,15	18,00
06980064015295	3672479651941	23/11/2010	MG	01	1	006658	593	1653	1.447,80	1.447,80	260,60	18,00
<b>TOTAL</b>											<b>1.146,26</b>	
06980064015295	3672479651941	02/12/2010	MG	01	1	006696	610	1653	2.649,26	2.649,26	476,87	18,00
21788054000133	7022926720042	09/12/2010	MG	01		002926	622	1101	459,00	459,00	82,61	18,00
21788054000133	7022926720042	16/12/2010	MG	01		002930	635	1101	670,14	670,14	120,60	18,00
06980064015295	3672479651941	20/12/2010	MG	01	1	006743	642	1653	3.152,75	3.152,75	748,07	18,00
21788054000133	7022926720042	23/12/2010	MG	01		002932	649	1653	1.083,24	1.083,24	194,98	18,00
06980064015295	3672479651941	24/12/2010	MG	01	1	006772	650	1653	1.944,81	1.944,81	350,07	18,00
<b>TOTAL</b>											<b>1.973,20</b>	
<b>TOTAL GERAL</b>											<b>6.509,51</b>	

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMERICAS												
INSC. ESTADUAL: 740.358740.0460												
CNPJ: 02.808.708/0053-20												
ANEXO AO AI N°. 01.000171419.48 DE 23/09/2011												
ESTORNO DE CRÉDITOS APROVEITADO INDEVIDAMENTE REFERENTE A AQUISIÇÃO DE MATERIAIS DE USO E CONSUMO												
CNPJ	IE	DTEMISSAO	UF	MODELO	SERIE	NUMNF	LRE - PG	CFOP	VLRTOTAL	VLRCB	VLICMS	ALÍQUOTA
06980064015295	3672479651941	21/01/2011	MG	01	1	006810	38	1653	2.454,78	2.454,78	582,46	18,00
06980064015295	3672479651941	22/01/2011	MG	01	1	006869	40	1653	1.309,50	1.309,50	235,71	18,00
06980064015295	3672479651941	22/01/2011	MG	01	1	006848	40	1653	1.439,15	1.439,15	259,05	18,00
<b>TOTAL</b>											<b>1.077,22</b>	
06980064015295	3672479651941	11/02/2011	MG	01	1	006916	70	1653	2.268,94	2.268,94	408,41	18,00
06980064015295	3672479651941	21/02/2011	MG	01	1	006969	89	1653	1.620,67	1.620,67	291,72	18,00
06980064015295	3672479651941	21/02/2011	MG	01	1	006939	89	1653	1.858,37	1.858,37	334,51	18,00
06980064015295	3672479651941	25/02/2011	MG	01	1	006995	97	1653	1.216,58	1.216,58	568,50	18,00
<b>TOTAL</b>											<b>1.603,14</b>	
06980064015295	3672479651941	10/03/2011	MG	01	1	007015	121	1653	1.296,54	1.296,54	233,38	18,00
06980064015295	3672479651941	11/03/2011	MG	01	1	007046	124	1653	1.207,94	1.207,94	217,43	18,00
06980064015295	3672479651941	29/03/2011	MG	01	1	007095	158	1653	1.080,45	1.080,45	194,48	18,00
06980064015295	3672479651941	29/03/2011	MG	01	1	007066	158	1653	1.284,04	1.284,04	231,13	18,00
<b>TOTAL</b>											<b>876,42</b>	
06980064015295	3672479651941	08/04/2011	MG	01	1	007125	178	1653	1.328,95	1.328,95	225,92	17,00
06980064015295	3672479651941	13/04/2011	MG	01	1	007154	187	1653	1.030,74	1.030,74	185,53	18,00
06980064015295	3672479651941	25/04/2011	MG	01	1	007172	208	1653	1.188,49	1.188,49	213,93	18,00
<b>TOTAL</b>											<b>625,38</b>	
06980064015295	3672479651941	03/05/2011	MG	01	1	007199	223	1653	996,17	996,17	179,31	18,00
06980064015295	3672479651941	09/05/2011	MG	01	1	007222	232	1653	1.322,47	1.322,47	238,04	18,00
06980064015295	3672479651941	10/05/2011	MG	01	1	007252	237	1653	1.134,47	1.134,47	204,20	18,00
06980064015295	3672479651941	17/05/2011	MG	01	1	007278	254	1653	1.382,97	1.382,97	248,93	18,00
06980064015295	3672479651941	23/05/2011	MG	01	1	007308	268	1653	1.447,80	1.447,80	260,60	18,00
06980064015295	3672479651941	30/05/2011	MG	01	1	007331	282	1653	1.320,30	1.320,30	237,65	18,00
<b>TOTAL</b>											<b>1.368,73</b>	
06980064015295	3672479651941	07/06/2011	MG	01	1	007364	298	1653	1.089,09	1.089,09	196,04	18,00
06980064015295	3672479651941	24/06/2011	MG	01	1	007427	327	1653	594,24	594,24	106,96	18,00
06980064015295	3672479651941	24/06/2011	MG	01	1	007383	327	1653	1.188,49	1.188,49	213,93	18,00
06980064015295	3672479651941	24/06/2011	MG	01	1	007414	327	1653	1.318,14	1.318,14	237,27	18,00
21788054000133	7022926720042	27/06/2011	MG	01		002980	331	1653	459,00	459,00	82,61	18,00
<b>TOTAL</b>											<b>836,81</b>	
<b>TOTAL GERAL</b>											<b>6.387,70</b>	

Compulsando os documentos juntados aos autos pela Impugnante, em razão da medida determinada pela Câmara, observa-se que foram acostados vários documentos fiscais de aquisição de dióxido de carbono e de GLP (fls. 502/534), bem como documentos fiscais de saída nos quais constam a mercadoria *gás carbônico Brahma cilindro* (fls. 535/544) com destaque do ICMS.

Da análise de tal documentação, pode-se concluir que o produto dióxido de carbono é remetido para os clientes da Autuada com destaque do imposto, portanto, não restou configurado tratar-se de material adquirido pela Autuada para uso e consumo no estabelecimento, conforme sustentado pela Fiscalização.

Dessa forma, vale esclarecer que os documentos de aquisição de dióxido de carbono, objeto do lançamento, foram emitidos pela empresa Comercial Lara Cardoso Ltda – ME, CNPJ 21.788.054/0001-33, optante pelo Simples Nacional, quando da emissão dos documentos fiscais, conforme consulta ao portal do Simples Nacional, disponível em [www8.receita.fazenda.gov.br/SIMPLES\\_NACIONAL](http://www8.receita.fazenda.gov.br/SIMPLES_NACIONAL):



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Simple Nacional - Mozilla Firefox

Arquivo Editar Exibir Histórico Favoritos Ferramentas Ajuda

Simple Nacional

www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/aplicacoes/ATBHE/Consultaoptantes.app/Consultaropcao.aspx

Consulta Optantes

**Identificação do Contribuinte**  
CNPJ : 21.788.054/0001-33  
Nome Empresarial : COMERCIAL LARA CARDOSO LTDA - ME

**Situação Atual**  
Situação no Simples Nacional : **Optante pelo Simples Nacional desde 01/01/2009**  
Situação no SIMEI: **NÃO optante pelo SIMEI**

**Períodos Anteriores**  
Opções pelo Simples Nacional em Períodos Anteriores: **Não Existem**  
Opções pelo SIMEI em Períodos Anteriores: **Não Existem**

**Agendamentos (Simples Nacional)**  
Agendamentos no Simples Nacional: **Não Existem**

**Eventos Futuros (Simples Nacional)**  
Eventos Futuros no Simples Nacional: **Não Existem**

[Clique aqui para informações sobre como optar pelo SIMEI.](#)

Retornar

Destaque-se que, regra geral, as MEs e as EPPs, optantes pelo Simples Nacional, não apropriam nem transferem créditos relativos ao ICMS abrangido pelo Simples Nacional, nos termos do art. 23 da LC nº 123/06.

Todavia, a partir de 1º de janeiro de 2009, com a alteração promovida na LC nº 123/06, pela LC nº 128/08, passou-se a admitir o creditamento nos seguintes termos:

### Seção VI

#### Dos Créditos

Art. 23. As microempresas e as empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional não farão jus à apropriação nem transferirão créditos relativos a impostos ou contribuições abrangidos pelo Simples Nacional.

§ 1º As pessoas jurídicas e aquelas a elas equiparadas pela legislação tributária não optantes pelo Simples Nacional terão direito a crédito correspondente ao ICMS incidente sobre as suas aquisições de mercadorias de microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional, desde que destinadas à comercialização ou industrialização e observado, como limite, o ICMS efetivamente devido pelas optantes pelo Simples Nacional em relação a essas aquisições.

§ 2º A alíquota aplicável ao cálculo do crédito de que trata o § 1º deste artigo deverá ser

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

informada no documento fiscal e corresponderá ao percentual de ICMS previsto nos Anexos I ou II desta Lei Complementar para a faixa de receita bruta a que a microempresa ou a empresa de pequeno porte estiver sujeita no mês anterior ao da operação.

§ 3º Na hipótese de a operação ocorrer no mês de início de atividades da microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional, a alíquota aplicável ao cálculo do crédito de que trata o § 1º deste artigo corresponderá ao percentual de ICMS referente à menor alíquota prevista nos Anexos I ou II desta Lei Complementar.

§ 4º Não se aplica o disposto nos §§ 1º a 3º deste artigo quando:

I - a microempresa ou empresa de pequeno porte estiver sujeita à tributação do ICMS no Simples Nacional por valores fixos mensais;

II - a microempresa ou a empresa de pequeno porte não informar a alíquota de que trata o § 2º deste artigo no documento fiscal;

III - houver isenção estabelecida pelo Estado ou Distrito Federal que abranja a faixa de receita bruta a que a microempresa ou a empresa de pequeno porte estiver sujeita no mês da operação.

IV - o remetente da operação ou prestação considerar, por opção, que a alíquota determinada na forma do caput e dos §§ 1º e 2º do art. 18 desta Lei Complementar deverá incidir sobre a receita recebida no mês.

§ 5º Mediante deliberação exclusiva e unilateral dos Estados e do Distrito Federal, poderá ser concedido às pessoas jurídicas e àquelas a elas equiparadas pela legislação tributária não optantes pelo Simples Nacional crédito correspondente ao ICMS incidente sobre os insumos utilizados nas mercadorias adquiridas de indústria optante pelo Simples Nacional, sendo vedado o estabelecimento de diferenciação no valor do crédito em razão da procedência dessas mercadorias. (grifou-se)

Assim, a pessoa jurídica não optante pelo Simples Nacional que adquirir mercadoria de ME ou EPP optante pelo Simples Nacional destinada à comercialização ou industrialização, terá direito a crédito correspondente ao ICMS incidente sobre essa operação de aquisição, nos termos do já citado § 1º do art. 23 da LC nº 123/06.

Neste mesmo sentido o disposto na Resolução CGSN nº 10 de 28 de junho de 2007 e no art. 70, inciso XV, "a" do RICMS/02.

Saliente-se que os documentos fiscais de aquisição de dióxido de carbono, cujos créditos foram estornados, não preenchem os requisitos acima mencionados para

que possa a Autuada creditar-se do imposto a eles referentes, entretanto, essa não foi a acusação fiscal.

Diante do exposto, não restou configurado que o dióxido de carbono é utilizado pela Autuada como material de uso e consumo, conforme a acusação fiscal, devendo-se, portanto, excluir as exigências a ele referentes.

**Itens - 1.b, 1.c e 1.d do Auto de Infração: Aproveitamento indevido de créditos de ICMS provenientes de notas fiscais de entrada, emitidas pela Autuada, em razão de devolução de mercadorias sujeitas a substituição tributária - ST - remetidas anteriormente a título de consignação mercantil; por consumidor final; por pessoa não inscrita no cadastro de contribuintes; para trocas sem atender aos requisitos exigidos na legislação.**

Tratam tais itens do lançamento de acusação fiscal de aproveitamento indevido de créditos ICMS destacados em notas fiscais emitidas pela Autuada na entrada de mercadorias recebidas em devolução sem a efetiva comprovação de seu retorno ao estabelecimento autuado, no período de janeiro de 2010 a junho de 2011, nas seguintes situações:

- devoluções de mercadorias sujeitas a ST remetidas anteriormente a título de consignação mercantil;
- devolução de mercadorias por consumidor final;
- devolução de mercadorias por pessoa não inscrita no cadastro de contribuintes;
- devolução de mercadorias em virtude de trocas.

Exigência de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no inciso II, art. 56 da Lei nº 6.763/75 e da Multa Isolada prevista no inciso XXVI, art. 55 da mesma lei.

Os documentos fiscais objeto do estorno encontram relacionados nas seguintes planilhas anexadas em meio eletrônico – CD-R acondicionado no envelope juntado às fls. 22:

- “Anexo III – troca.xls”;
- “Anexo III – devolução.xls”;
- “Anexo IV – cons. final.xls”;
- “Anexo V – 6949.xls”;

As cópias dos documentos fiscais cujos créditos foram estornados estão acostadas às fls. 86/182, por amostragem.

Vale destacar que a Fiscalização fez constar no campo do Auto de Infração – Infringência/Penalidade (fls. 17), bem como no campo infringência do relatório fiscal (fls. 23/26) o art. 76, §§ 2º e 5º, Parte Geral do RICMS/02. Tal dispositivo legal prevê:

Art. 76. O estabelecimento que receber mercadoria devolvida por particular, produtor rural ou qualquer pessoa não considerada contribuinte, ou não obrigada à emissão de documento fiscal, poderá

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

apropriar-se do valor do imposto debitado por ocasião da saída da mercadoria, nas seguintes hipóteses:

(...)

§ 2º A devolução ou a troca serão comprovadas mediante:

I - restituição pelo cliente da via do documento fiscal a ele destinada, ou, tratando-se de devolução ou troca parciais, cópia reprográfica do documento;

II - declaração do cliente ou do responsável, no documento referido no inciso anterior, de que devolveu ou trocou as mercadorias, especificando o motivo da devolução ou da troca, com menção do seu documento de identidade, ou, tratando-se de contribuinte ou seu preposto, com a aposição do carimbo relativo à inscrição no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ);

III - "visto" obrigatório do Posto de Fiscalização, se existente no itinerário normal que deva ser percorrido pelo transportador, no documento acobertador do trânsito da mercadoria devolvida.

(...)

§ 4º O estabelecimento que receber mercadoria, em devolução ou troca, emitirá nota fiscal na entrada, relativamente à mercadoria devolvida, da qual constarão o número, a série e a data do documento fiscal emitido por ocasião da saída.

§ 5º A nota fiscal emitida quando do recebimento de mercadoria, em devolução ou troca, será arquivada em separado, juntamente com os documentos fiscais, ou cópia, que acobertaram a remessa e o retorno da mercadoria. (Grifou-se).

Verifica-se que a Fiscalização, antes de efetuar o lançamento em análise, intimou a Autuada para apresentar os documentos fiscais referentes ao creditamento em análise, conforme termos de fls. 03/15.

Como não foram apresentados tais documentos com os requisitos supracitados, a Fiscalização estornou os créditos, ora em comento.

Em atendimento ao pleito da Defesa na impugnação foi concedido pela Fiscalização o prazo de 30 (trinta) dias para que a Impugnante apresentasse os documentos fiscais que comprovam o retorno/devolução das mercadorias referentes às irregularidades em análise, conforme o já citado art. 76.

Em resposta, a Impugnante acostou aos autos, por amostragem, cópias de DANFEs (Documentos Auxiliares das Notas Fiscais Eletrônicas) por ela emitidos, referentes à saída e entrada de mercadorias (fls. 415/436).

Analisando tais documentos, verifica-se que não se prestam a comprovar a veracidade das operações de devolução, exigidas no art. 76 do RICMS/02, § 2º, incisos

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I, II e III e § 5º, especificamente quanto a restituição pelo cliente da via da nota fiscal a ele destinada, contendo a declaração do mesmo especificando o motivo pelo qual a mercadoria foi devolvida, com menção do seu documento de identidade, ou, tratando-se de contribuinte ou seu preposto, a aposição do carimbo relativo à inscrição no CNPJ.

Como bem destacou a Fiscalização, prevê o § 2º e seus incisos do art. 76 do RICMS/02, que só é permitido o aproveitamento do crédito referente à devoluções/trocas, mediante restituição pelo cliente da via do documento fiscal a ele destinada, com a sua declaração ou do responsável neste documento, de que devolveu ou trocou a mercadoria, especificando o motivo, com menção do seu documento de identidade, o que a Autuada não comprovou nas inúmeras oportunidades que teve.

Deste modo, o conjunto de requisitos relacionados no art. 76 do RICMS/02, se observados pela Contribuinte, demonstraria a real ocorrência do fato que menciona, qual seja, o cancelamento das saídas anteriormente ocorridas. Contudo, a inobservância desses requisitos pela Autuada impede que a Fiscalização verifique a real ocorrência de suas alegações.

Menciona-se que a alegação da Defesa de que não houve prejuízo ao Erário não tem o condão de suprir os procedimentos exigidos para o creditamento em análise.

Assim, repita-se, como a Autuada não apresentou a documentação fiscal que respalda os créditos em análise, mesmo após as intimações exaradas pela Fiscalização e após o prazo concedido em atendimento ao pedido postulado na impugnação, contendo os requisitos previstos na legislação, correto o estorno dos créditos efetuado pela Fiscalização.

Ressalte-se que deixando de apresentar a 1ª via da nota fiscal restituída pelo cliente quando da devolução e/ou troca contendo os requisitos constantes no § 2º do art. 76 supracitado, a Impugnante não faz jus aos créditos correspondentes por deixar de cumprir o disposto na legislação tributária para tal creditamento.

Vale salientar, por oportuno, que os procedimentos relativos à consignação mercantil não se aplicam, nos termos do § 4º do art. 254 da Parte 1 do Anexo IX do RICMS/02, quando as operações com mercadorias estiverem sujeitas ao regime de substituição tributária, como no caso dos autos, devendo, em tais casos, serem observados os procedimentos operacionais comuns de vendas.

Infração caracterizada em face da inobservância ao disposto nos incisos I, II e III do § 2º do art. 76 do RICMS/02. Portanto, corretas as exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no inciso XXVI do art. 55 da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

Art. 55 - As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

XXVI - por apropriar crédito em desacordo com a legislação tributária, ressalvadas as hipóteses previstas nos incisos anteriores - 50% (cinquenta por cento) do valor do crédito indevidamente apropriado;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

### **Item 3 do Auto de Infração – Aproveitamento indevido de crédito de ICMS destacados em documentos fiscais emitidos por contribuinte, sediado em Goiás, beneficiado com incentivo fiscal sem amparo em convênios celebrados no âmbito do CONFAZ e em desacordo com a legislação de regência do ICMS.**

A autuação versa sobre apropriação indevida de créditos de ICMS, destacados em notas fiscais de transferência de mercadorias para comercialização, recebidas da filial sediada em Goiás, em face de concessão de benefício irregular na origem, sem respaldo de convênio celebrado no âmbito do CONFAZ, no período de janeiro de 2006 a junho de 2011.

Exigência de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6763/75 e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da mesma lei.

Os documentos fiscais, objeto do estorno, encontram relacionados planilha “Anexo VI - 3166.xlsx”, anexada em meio eletrônico – CD-R acondicionado no envelope juntado às fls. 22.

As cópias dos documentos fiscais cujos créditos foram estornados estão acostadas às fls. 217/276, por amostragem.

No caso em análise, tem-se que a glosa da parcela excedente dos créditos utilizados pela Autuada, no percentual de 2% (dois por cento), encontra-se expressamente prevista no Anexo Único da Resolução nº 3.166/01 (item 4.10):

#### 4 - GOIÁS

ITEMMERCADORIA	BENEFÍCIO	CRÉDITO ADMITIDO / PERÍODO
(...)		
4.10 Estabelecimento de comércio atacadista que destine mercadoria para comercialização, produção ou industrialização	crédito presumido, no período de 21/11/94 a 31/07/2000, de 2% e a partir de 01/08/2000 de 3% (Art. 11, III do Anexo IX do Dec. 4.852/97) Vide Nota 1	10% s/ BC NF emitida no período de 21/11/94 a 31/07/2000; 9% s/ BC NF emitida a partir de 01/08/2000

Destaque-se que o dispositivo do Regulamento do ICMS do Estado de Goiás que concede tal benefício, encontra-se plenamente em vigor conforme consulta ao *site* [http://www.sefaz.go.gov.br/LTE/LTE\\_VER\\_40\\_3\\_htm/Rcte/Anexos/ANEXO\\_09\\_Beneficio\\_Fiscal.htm#A11](http://www.sefaz.go.gov.br/LTE/LTE_VER_40_3_htm/Rcte/Anexos/ANEXO_09_Beneficio_Fiscal.htm#A11), confira-se:

#### Seção II

Do Crédito Outorgado Concedido por Prazo Indeterminado

(...)

Art. 11. Constituem créditos outorgados para efeito de compensação com o ICMS devido:

(...)

III - para os contribuintes industrial e comerciante atacadista, o equivalente ao

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

percentual de 2% (dois por cento) e 3% (três por cento), respectivamente, na saída interestadual que destine mercadoria para comercialização, produção ou industrialização, aplicado sobre o valor da correspondente operação, observado o seguinte (Leis n.ºs 12.462/94, art. 1.º, § 4.º, II; e 13.194/97, art. 2.º, II, "h"):

Desta forma, 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 ter o Estado remetente concedido incentivo ou benefício fiscal 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 pela emitente, filial da empresa autuada, dos documentos fiscais cujos créditos foram estornados parcialmente.

Neste sentido, correta a utilização pela Fiscalização da presunção veiculada pela Resolução n.º 3.166/01.

O estorno do crédito tem por base legal o disposto na Constituição Federal de 1988, Lei Complementar n.º 24/75, RICMS/02 c/c a Resolução n.º 3.166/01.

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

Art. 155

(...)

§ 2.º 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 acrescidos)

A Lei Complementar n.º 24/75, recepcionada pela Constituição Federal de 1988, prescreve, *in verbis*:

Art. 1.º - 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:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

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 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.



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, o Estado Goiás ao beneficiar seus contribuintes com incentivos fiscais não ratificados pelos Estados, infringiu 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 objeto da operação regulada pelo benefício indevidamente concedido, o que torna correto o procedimento fiscal.

Por fim, por força do disposto no art. 110 do RPTA (art. 182, I da Lei nº 6.763/75), não se incluem na competência deste órgão julgador administrativo “a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo”.

Deste modo, corretas as exigências fiscais referentes ao ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

No que tange à alegação do efeito confiscatório das multas aplicadas, vale destacar que as multas exigidas nos presentes autos são duas. Uma pelo não cumprimento da obrigação principal de recolher tributo (multa de revalidação) correspondente a 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto inadimplido (art. 56, inciso II da Lei nº 6763/75). A outra (multa isolada) tem por fato gerador o descumprimento de obrigação acessória de 50% (cinquenta por cento) do crédito de ICMS indevidamente aproveitado, com fulcro no art. 55, XXVI da citada lei.

A multa de revalidação tem caráter genuinamente sancionatório, punitivo, em face do contribuinte que deixa de pagar, a tempo e modo, o tributo devido, no caso, o ICMS, visando em tese coibir a inadimplência, e tem por escopo garantir a inteireza da ordem jurídica tributária. Neste sentido é o entendimento de abalizada doutrina:

Não resta dúvida de que as sanções tributárias não podem ser insignificantes, de modo que percam seu aspecto repressivo ou preventivo de coibição de ilícito. (...)."(DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas ao livro Direito tributário brasileiro, de Aliomar Baleeiro. 11. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 863).

As penalidades são postas para desencorajar o inadimplemento das obrigações tributárias" (CALMON,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Sacha, in Curso de Direito Tributário Brasileiro, 1999, p. 696).

Na lição de RICARDO LOBO TORRES (in Curso de Direito Financeiro e Tributário, 6ª ed., p. 277-278):

As penalidades pecuniárias e as multas fiscais não se confundem juridicamente com o tributo. A penalidade pecuniária, embora prestação compulsória, tem a finalidade de garantir a inteireza da ordem jurídica tributária contra a prática de ilícitos, sendo destituída de qualquer intenção de contribuir para as despesas do Estado. O tributo, ao contrário, é o ingresso que se define primordialmente como destinado a atender às despesas essenciais do Estado, cobrado com fundamento nos princípios da capacidade contributiva e do custo/benefício.

Lado outro, a multa isolada incide nos caso de o contribuinte deixar de cumprir obrigação acessória, consistente no dever de creditar do ICMS de acordo com a legislação tributária, por exemplo, como é o caso dos presentes autos, sendo certo que o seu descumprimento acarreta a imposição de sanção pecuniária.

Em suma, enquanto a multa de revalidação decorre do não pagamento do tributo a tempo e modo (obrigação principal), a multa isolada decorre do não cumprimento de uma obrigação acessória.

Ressalte-se, por oportuno, que é possível a incidência concomitante das multas em questão, porquanto foram cobradas nos exatos termos da legislação pertinente, não havendo que se falar em violação ao art. 150, inciso IV da CF.

Portanto, o feito fiscal afigura-se correto, sendo legítima a exigência do crédito tributário em comento, constituído de ICMS, além da Multa Isolada e da Multa de Revalidação, previstas nos arts. 55, XXVI e 56, II da Lei nº 6.763/75, respectivamente.

A propósito, já decidiu o TJMG que:

**EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - CRÉDITO TRIBUTÁRIO CONTENCIOSO - TRANSPORTE E ENTREGA DE MERCADORIA DESACOBERTADA DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL HÁBIL E SEM PAGAMENTO DO IMPOSTO - EXIGÊNCIA DE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO E MULTA ISOLADA - PRESUNÇÃO DE CERTEZA E LIQUIDEZ DA CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA NÃO ILIDIDA (LEI DE EXECUÇÃO FISCAL, ARTIGO 3º) - EMBARGOS JULGADOS IMPROCEDENTES - RECURSO IMPROVIDO. 1. A DÍVIDA, REGULARMENTE INSCRITA, GOZA DE PRESUNÇÃO DE CERTEZA E LIQUIDEZ, E SOMENTE É ILIDIDA POR PROVA INEQUÍVOCA, A CARGO DO SUJEITO PASSIVO OU DE TERCEIRO A QUE APROVEITE, EX VI DOS ARTS. 204 E PARÁGRAFO ÚNICO DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, E 3º E PARÁGRAFO ÚNICO DA LEI FEDERAL Nº 6.830/80 (LEI DE EXECUÇÃO FISCAL). 2. A MULTA DE REVALIDAÇÃO, COBRADA EM CONFORMIDADE**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

COM O CÓDIGO TRIBUTÁRIO MINEIRO, NÃO TEM CARÁTER DE CONFISCO, SIM DE MERA PENALIDADE COM O OBJETIVO DE COMBATER A SONEGAÇÃO E COIBIR A INADIMPLÊNCIA. NO CASO, REFERIDA MULTA DEVE INCIDIR À BASE DE 50% (CINQUENTA POR CENTO) SOBRE O VALOR DO TRIBUTO, COMO PRECEITUA A LEI ESTADUAL Nº 12.729/97 (ART. 1º), QUE ALTEROU A LEI ESTADUAL Nº 6.763/75. 3. DE IGUAL MODO, É DEVIDA A MULTA ISOLADA, APLICADA COM BASE LEGAL, COM O CARÁTER DE PENALIDADE PARA COMBATER A SONEGAÇÃO E COIBIR A INADIMPLÊNCIA. (APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0024.05.856150-7/001. RELATOR NEPOMUCENO SILVA. (GRIFOU-SE.)

Vale ainda acrescentar, no que tange à alegada natureza confiscatória das multas aplicadas, que a situação não restou caracterizada, uma vez que a vedação constitucional (art. 150, IV) é aquela do ente público utilizar do tributo com efeito de confisco, ou seja, este óbice incide apenas sobre o tributo e não sobre seus acréscimos reconhecidos por lei, dentre os quais as multas aplicadas.

Registre-se, por fim, que as multas de revalidação e isolada exigidas são disciplinadas pela legislação tributária vigente, tanto na forma quanto no conteúdo e, encontram-se regularmente capitulada no Auto de Infração.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para excluir as exigências relativas ao dióxido de carbono. Vencido, em parte, o Conselheiro Sauro Henrique de Almeida, que excluía ainda as exigências anteriores a 28/10/06 nos termos do art. 150, § 4º do CTN e as exigências relativas ao GLP. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Otávio Loureiro da Luz e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Marco Túlio Caldeira Gomes. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Ricardo Wagner Lucas Cardoso e Sauro Henrique de Almeida.

**Sala das Sessões, 08 de novembro de 2012.**

**André Barros de Moura**  
**Presidente / Revisor**

**Fernando Luiz Saldanha**  
**Relator**

CI

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

---

Acórdão:	19.873/12/2ª	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000171419-48	
Impugnação:	40.010130720-72	
Impugnante:	Companhia de Bebidas das Américas - AMBEV	
	IE: 740358740.04-60	
Proc. S. Passivo:	Luiz Gustavo Antônio Silva Bichara/Outro(s)	
Origem:	DF/Uberlândia	

---

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 as irregularidades abaixo mencionadas, praticadas pela Autuada, apuradas mediante conferência de arquivos eletrônicos, livros e documentos fiscais, no período de janeiro de 2006 a junho de 2011.

1 – Aproveitamento indevido de crédito de ICMS em decorrência de:

a) apropriação de ICMS destacado nas notas fiscais de aquisição de gás liquefeito de petróleo e de dióxido de carbono, destinados ao uso e consumo do estabelecimento;

b) devolução de mercadorias sujeitas à substituição tributária (ST) remetidas anteriormente pela Autuada, a título de consignação, sem atender aos requisitos exigidos na legislação;

c) devolução de mercadorias por consumidor final e pessoas não inscritas no cadastro de contribuintes, sem atender aos requisitos exigidos na legislação;

e) devolução de mercadorias para trocas sem atender aos requisitos exigidos na legislação.

2 – Falta de estorno do ICMS creditado quando da aquisição das mercadorias que posteriormente foram consideradas impróprias para consumo.

3 – Aproveitamento indevido de crédito de ICMS destacados em documentos fiscais emitidos por contribuinte sediado no Estado de Goiás, beneficiado com incentivo fiscal, sem amparo em convênios celebrados no âmbito do CONFAZ e em desacordo com a legislação de regência do ICMS.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Numa primeira vertente, deve-se analisar a possibilidade de decaído o direito do Fisco em cobrar as exigências relativamente aos fatos geradores do exercício de 2006, mais precisamente anteriores a 28/10/2006, sendo aplicável o disposto no § 4º do art. 150 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 tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário.

Constitui regra geral, no entanto, que ao lançamento de ofício aplica-se o prazo decadencial de cinco anos e a forma de contagem fixada no art. 173, I do CTN.

Sobre o tema, o Egrégio Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, em decisão de 15/03/07, confirmou tal posição, em acórdão assim ementado (no que interessa ao caso em tela):

**“DIREITO TRIBUTÁRIO. PRAZO DECADENCIAL. CONVÊNIO 69/1998. ICMS/COMUNICAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. ILEGALIDADE. CDA. PRESUNÇÃO RELATIVA DE CERTEZA E LIQUIDEZ. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. EXECUÇÃO EMBARGADA. ART. 20, § 4.º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. NÃO HAVENDO PAGAMENTO DO TRIBUTO OU NÃO CARACTERIZANDO A HIPÓTESE DE HOMOLOGAÇÃO EXPRESSA OU TÁCITA PELA FAZENDA PÚBLICA DO LANÇAMENTO, NÃO SE APLICA O DISPOSTO NO ART. 150, § 4º, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL EM RELAÇÃO À DECADÊNCIA. INCIDE, NESTA SITUAÇÃO, A REGRA GERAL ESTABELECIDA PELO ART. 173, INC. I, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, CONFORME A JURISPRUDÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (...).”.**  
TJMG – PROC. N.º 1.0024.05.692077-0/001(1); RELATORA DESEMBARGADORA MARIA ELZA; PUB. 30/03/2007.

Naquela decisão, ao analisar exigência sobre serviço preparatório de comunicação não levado à tributação pelo ICMS (tributado pelo ISS), em que o contribuinte recolheu o saldo devedor mensal apurado, tal e qual a situação ora em análise, entenderam os ilustres julgadores que não havendo o pagamento sobre aquela parcela, não há que se falar em homologação, mas sim em lançamento de ofício, ensejando aplicação da norma do art. 173, I do CTN.

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

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

**1. NA HIPÓTESE EM QUE O RECOLHIMENTO DOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO OCORRE EM DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL E, POR CONSEQUENTE, PROCEDE-SE AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO (CTN, ART. 149), O PRAZO DECADENCIAL DE 5 (CINCO) ANOS, NOS**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

**TERMOS DO ART. 173, I, DO CTN, TEM INÍCIO NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE ESSE LANÇAMENTO (DE OFÍCIO) PODERIA HAVER SIDO REALIZADO.**

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

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

Em decisão de 19/10/10, o STJ voltou a se manifestar pela aplicabilidade do art. 173, I do CTN na hipótese da apuração do ICMS, como decidido no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.199.262-MG, com a seguinte ementa:

AGRG NO RECURSO ESPECIAL Nº 1.199.262 - MG

RELATOR : MINISTRO HUMBERTO MARTINS

AGRAVANTE : TELEMAR NORTE LESTE S/A

ADVOGADO : SACHA CALMON NAVARRO COELHO E OUTRO(S)

AGRAVADO : ESTADO DE MINAS GERAIS

PROCURADOR : GLEIDE LARA MEIRELLES SANTANA E OUTRO(S)

EMENTA - PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. DEDUÇÃO DE ICMS DOS INSUMOS. COMBUSTÍVEL E LUBRIFICANTE. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO. SÚMULA 7/STJ. SUCUMBÊNCIA RECÍPROCA. PROPORÇÃO A SER APURADA EM LIQUIDAÇÃO DA SENTENÇA.

SÚMULA 306/STJ. ICMS. CREDITAMENTO INDEVIDO DO IMPOSTO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DA REGRA PREVISTA NO ART. 173, I, DO CTN.

1. A QUESTÃO QUE ENVOLVE A NATUREZA DE INSUMO DE COMBUSTÍVEIS CONSUMIDOS NA ATIVIDADE-FIM DA EMPRESA, PRESTADORA DE SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES E, BEM ASSIM, A INTERPRETAÇÃO DO ART. 20 DA LEI COMPLEMENTAR N. 87/96, QUANDO DIRIMIDA A PARTIR DE ARGUMENTOS DE NATUREZA EMINENTEMENTE FÁTICA, NÃO PODE SER

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

REEXAMINADA POR ESTE TRIBUNAL ANTE O ÓBICE DA SÚMULA 7/STJ.

2. É SABIDO E CONSABIDO QUE ESTA CORTE, UMA VEZ RECONHECIDA A SUCUMBÊNCIA RECÍPROCA, TEM DEIXADO AO JUIZ DA EXECUÇÃO, EM LIQUIDAÇÃO DE SENTENÇA, QUE MENSURE A PROPORÇÃO DE ÊXITO DE CADA UMA DAS PARTES LITIGANTES. ESSE JUÍZO DE PROPORCIONALIDADE SOMENTE SERÁ POSSÍVEL SE A FIXAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DOS HONORÁRIOS OBSERVAR UM MESMO CRITÉRIO PARA AUTOR E RÉU.

3. 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.

AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO.

### ACÓRDÃO

VISTOS, RELATADOS E DISCUTIDOS OS AUTOS EM QUE SÃO PARTES AS ACIMA INDICADAS, ACORDAM OS MINISTROS DA SEGUNDA TURMA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA: "A TURMA, POR UNANIMIDADE, NEGOU PROVIMENTO AO AGRAVO REGIMENTAL, NOS TERMOS DO VOTO DO SR MINISTRO RELATOR)."

Os SRS. MINISTROS HERMAN BENJAMIN, MAURO CAMPBELL MARQUES E CASTRO MEIRA VOTARAM COM O SR. MINISTRO RELATOR.

IMPEDIDO O SR. MINISTRO CESAR ASFOR ROCHA.

BRASÍLIA (DF), 19 DE OUTUBRO DE 2010 (DATA DO JULGAMENTO)

A decisão ora destacada foi levada à apreciação STJ em embargos de divergência, quando se proferiu a seguinte decisão:

AGRG NOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 1.199.262 – MG (2011/0036985-1)

RELATOR : MINISTRO BENEDITO GONÇALVES

AGRAVANTE : ESTADO DE MINAS GERAIS

PROCURADORA : FABIOLA PINHEIRO LUDWIG

AGRAVADO : TELEMAR NORTE LESTE S/A

ADVOGADO : SACHA CALMON NAVARRO COELHO E OUTRO(S)

EMENTA: TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. ICMS. DECADÊNCIA. PRAZO PARA A CONSTITUIÇÃO DE DÉBITO PELA FAZENDA ESTADUAL. PAGAMENTO A MENOR EM DECORRÊNCIA DE SUPOSTO CREDITAMENTO INDEVIDO. APLICAÇÃO DO ART. 150, § 4º, DO CTN. MATÉRIA PACIFICADA EM SEDE DE RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA (RESP 973.733/SC).

1. AGRAVO REGIMENTAL CONTRA DECISÃO QUE DEU PROVIMENTO AOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA PELOS QUAIS A CONTRIBUINTE SUSCITA DISSENSO PRETORIANO ACERCA DA CONTAGEM DO LAPSO DECADENCIAL PARA O LANÇAMENTO DE OFÍCIO TENDENTE A COBRAR AS DIFERENÇAS DE CRÉDITO DE TRIBUTOS SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO PAGO A MENOR EM DECORRÊNCIA DE CREDITAMENTO INDEVIDO.

2. A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ, NO JULGAMENTO DO RESP 973.733/SC, REALIZADO NOS TERMOS DO ART. 543-C E SOB A RELATORIA DO MINISTRO LUIZ FUX, SEDIMENTOU O ENTENDIMENTO DE QUE O ART. 173, I, DO CTN SE APLICA AOS CASOS EM QUE A LEI NÃO PREVÊ O PAGAMENTO ANTECIPADO DA EXAÇÃO OU, QUANDO, A DESPEITO DA PREVISÃO LEGAL, NÃO HÁ O PAGAMENTO, SALVO NOS CASOS DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO.

3. "[...] OCORRENDO O PAGAMENTO ANTECIPADO POR PARTE DO CONTRIBUINTE, O PRAZO DECADENCIAL PARA O LANÇAMENTO DE EVENTUAIS DIFERENÇAS É DE CINCO ANOS A CONTAR DO FATOS GERADOR, CONFORME ESTABELECE O § 4º DO ART. 150 DO CTN" (AGRG NOS ERESP. 216.758/SP, REL. MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA SEÇÃO, DJ 10.4.2006).

4. COM EFEITO, A JURISPRUDÊNCIA CONSOLIDADA POR ESTA CORTE DIRIME A QUESTÃO JURÍDICA APRESENTADA A PARTIR DA EXISTÊNCIA, OU NÃO, DE PAGAMENTO ANTECIPADO POR PARTE DO CONTRIBUINTE. PARA ESSA FINALIDADE, SALVO OS CASOS DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO, DESPICIENDO SE MOSTRA INDAGAR A RAZÃO PELA QUAL O CONTRIBUINTE NÃO REALIZOU O PAGAMENTO INTEGRAL DO TRIBUTOS.

5. A DEDUÇÃO AQUI CONSIDERADA (CREDITAMENTO INDEVIDO) NADA MAIS É DO QUE UM CRÉDITO UTILIZADO PELO CONTRIBUINTE DECORRENTE DA ESCRITURAÇÃO DO TRIBUTOS APURADO EM DETERMINADO PERÍODO (PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE), QUE VEIO A SER RECUSADA (GLOSADA) PELA ADMINISTRAÇÃO. SE ESSE CRÉDITO ABARCASSE TODO O DÉBITO TRIBUTÁRIO A PONTO DE DISPENSAR QUALQUER PAGAMENTO, AÍ SIM, ESTAR-SE-IA, COMO VISTO, DIANTE DE UMA SITUAÇÃO EXCLUDENTE DA APLICAÇÃO DO ART. 150, § 4º, DO CTN.

6. NA ESPÉCIE, O ACÓRDÃO QUE JULGOU O RECURSO ESPECIAL FOI CLARO AO CONSIGNAR QUE HOUVE PAGAMENTO A MENOR DE DÉBITO TRIBUTÁRIO EM DECORRÊNCIA DE CREDITAMENTO



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

INDEVIDO. DESSA FORMA, DEVE-SE OBSERVAR O DISPOSTO NO ART. 150, § 4º, DO CTN.

7. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.

Dessa forma, na esteira do mais recente provimento judicial, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo ao exercício de 2006, deve levar em consideração o disposto no art. 150, § 4º do CTN.

Assim, as exigências anteriores a 28/10/06 encontram-se fulminadas pela decadência, uma vez que a intimação do Auto de Infração ocorreu em 28/10/11.

Posto isto, a divergência de meu voto é para que seja excluída as exigências totais anteriores a 18/12/04, nos termos do art. 150, § 4º do CTN.

Temos ainda a questão do aproveitamento indevido de créditos de ICMS destacados de notas fiscais relativas as aquisições de GLP( gás liquefeito de petróleo), colocado no item 1.a do Auto de Infração.

Cuida este item do lançamento de acusação fiscal de que a Autuada aproveitou indevidamente créditos de ICMS destacados em notas fiscais relativas a aquisições de mercadorias destinadas ao uso e consumo do estabelecimento (gás liquefeito de petróleo), nos período de janeiro de 2010 a junho de 2011.

A Fiscalização acostou aos autos no “Anexo I – Apropriação indevida de créditos do imposto destacados nas notas fiscais de materiais destinados a uso e consumo do estabelecimento (fls. 33/85)” as notas fiscais de entrada cujos créditos aproveitados foram estornados.

Importante destacar, que o GLP é utilizado pela Impugnante para armazenagem dos produtos que comercializa apesar do Fisco esclarecer que a sua atividade principal seria de distribuição de bebidas e não sua fabricação.

O Fisco entende que estas mercadorias não seriam classificadas como produto intermediário, nos termos do art. 66, inciso V do RICMS/02.

Destarte, que sem a atividade de armazenagem feita pela Impugnante, não seria possível alcançar seu objetivo social, ou seja, a comercialização dos produtos, ficando prejudicada a sua distribuição.

Este fato é importante destacar, pois se a empresa exerce atividade comercial, fazendo a entrega dos produtos, teria direito ao crédito do combustível, nos termos o art. 66 do RICMS/02, pois o preço do frete estaria embutido no preço do produto.

Neste sentido negar o direito ao creditamento do GLP, essencial para alcançar seu objeto social, seria negar que a empresa não poderia comercializar seus produtos.

Isto posto, tendo o direito ao crédito, correta a exclusão das exigências sobre o GLP.

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

Diante do exposto, julgo parcialmente procedente o lançamento, para excluir as exigências anteriores a 28/10/06 nos termos do art. 150, § 4º do CTN e as exigências relativas ao GLP.

**Sala das Sessões, 08 de novembro de 2012.**

**Sauro Henrique de Almeida  
Conselheiro**

CC/MIG