

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.763/15/1ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000198102-51  
Impugnação: 40.010134610-61  
Impugnante: Comércio e Distribuição Sales Ltda.  
IE: 625214297.08-26  
Proc. S. Passivo: André Barros de Moura/Outro(s)  
Origem: DF/Juiz de Fora

**EMENTA**

**MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA – LEVANTAMENTO QUANTITATIVO.** Constatado, mediante levantamento quantitativo, que a Autuada, no período fiscalizado, promoveu saídas de mercadorias desacobertas de documentos fiscais. Irregularidade apurada por meio de procedimento tecnicamente idôneo previsto no art. 194, inciso II do RICMS/02. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a”, ambos da Lei nº 6.763/75, observadas as limitações previstas no § 2º desse artigo. Em relação às mercadorias sujeitas ao recolhimento por substituição tributária, exigiu-se somente a multa isolada. Crédito tributário reformulado pela Fiscalização. Entretanto, excluem-se, ainda, as exigências de ICMS e respectiva multa de revalidação, relativas ao produto de Código nº 265287 – Iog Ninho Soleil Tubinho 120g.

**MERCADORIA – ENTRADA DESACOBERTADA – LEVANTAMENTO QUANTITATIVO.** Constatado, mediante levantamento quantitativo, que a Autuada promoveu entradas de mercadorias desacobertas de documento fiscal. Irregularidade apurada por meio de procedimento idôneo previsto no inciso II do art. 194 do RICMS/02. Exigências de ICMS, ICMS/ST, multa de revalidação simples (50%) e em dobro (100%), e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a” da Lei nº 6.763/75, observadas as limitações previstas no § 2º desse artigo. Crédito tributário reformulado pela Fiscalização. Entretanto, excluem-se, ainda, as exigências de ICMS e respectiva multa de revalidação em relação aos produtos sujeitos à tributação normal.

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO.** Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS, relativo a destaque a maior em notas fiscais de entrada, à aquisição de mercadorias cujas saídas ocorreram ao abrigo de isenção e à aquisição de mercadorias sujeitas à substituição tributária. Exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75. Entretanto, excluem-se as exigências relativas ao produto de Código nº 222198 - “Cloro Santa Clara”.

**ALÍQUOTA DE ICMS – APLICAÇÃO INCORRETA.** Constatada a emissão de cupons fiscais com aplicação incorreta de alíquota de ICMS, acarretando recolhimento a menor do imposto. Exigências de ICMS e Multa de Revalidação

prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75. Crédito Tributário reformulado pela Fiscalização. Entretanto, excluem-se, ainda, as exigências fiscais relativas aos produtos de Códigos nºs 171991 - “Caldo Arisco Legumes 57g” e 265287 – Iog Ninho Soleil Tubinho 120g.

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - OPERAÇÃO SUBSEQUENTE COM REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO - CESTA BÁSICA.** Constatado o aproveitamento integral de créditos de ICMS relativos a aquisições 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. Exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75. Infração caracterizada nos termos do art. 31, § 1º c/c art. 32, inciso IV da Lei nº 6.763/75, arts. 70, § 1º, 71, inciso IV, e item 19, subitem 19.4 da Parte 1 do Anexo IV, todos do RICMS/02.

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

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a constatação, no período de 01/01/08 a 31/12/09, das seguintes irregularidades:

- saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, apuradas mediante levantamento quantitativo de mercadoria, com base nos dados constantes dos arquivos eletrônicos transmitidos pela Contribuinte (item 5.1.1 do Relatório Fiscal).

Para as operações de mercadorias com tributação normal, foram exigidos ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a” da Lei nº 6.763/75, observadas as limitações previstas no § 2º desse artigo. Para as operações com mercadorias sujeitas à substituição tributária e isentas, exigiu-se apenas a citada multa isolada com as devidas limitações.

- entradas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, apuradas mediante levantamento quantitativo de mercadoria, com base nos dados constantes dos arquivos eletrônicos transmitidos pela Autuada, acarretando falta de recolhimento do ICMS referente às operações próprias do Contribuinte e do ICMS/ST relativo às operações com mercadorias sujeitas à substituição tributária (item 5.1.2 do Relatório Fiscal).

Exigências de ICMS, ICMS/ST, multa de revalidação simples (50%) e em dobro (100%), e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a” da Lei nº 6.763/75, observadas as limitações previstas no § 2º desse artigo.

- aproveitamento indevido de créditos de ICMS, relativo a destaque a maior em notas fiscais de entrada, à aquisição de mercadorias cujas saídas ocorreram ao abrigo de isenção e à aquisição de mercadorias sujeitas à substituição tributária (item 5.2.1 do Relatório Fiscal), gerando recolhimento a menor do imposto.

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

- aplicação incorreta de alíquota de ICMS em operações de saída com cupons fiscais, acarretando falta de recolhimento ou recolhimento a menor do imposto (item 5.2.2 do Relatório Fiscal).

Exigências de ICMS e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

- aproveitamento de crédito de ICMS em valores superiores ao legalmente permitido, decorrente de aquisições, em operações interestaduais, de mercadorias da cesta básica, cujas saídas subsequentes ocorreram com redução de base de cálculo, sem observância da previsão constante do art. 71, inciso IV do RICMS/02, e do art. 31, § 1º da Lei nº 6.763/75 (item 5.3 do Relatório Fiscal).

A Autuada não efetuou a anulação do crédito de forma que sua parte utilizável não excedesse a 7% (sete por cento) do valor da base de cálculo do imposto considerada na aquisição das mercadorias, infringindo as disposições do item 19, subitem 19.4 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02.

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

O presente trabalho encontra-se instruído pelo Auto de Início de Ação Fiscal-AIAF nº 10.000005037-51 (fls. 02/03), Auto de Infração-AI (fls. 04/09), Relatório Fiscal (fls. 10/25), Telas do SIARE – Consulta de Extrato de Valores Apurados – Exercícios 2008/2009 (fls. 26/28), CDs contendo arquivos que demonstram a movimentação de estoque (inventários inicial e final, entrada e saída) dos produtos indicados no quadro “Apuração-Quantitativo” – 2008 e 2009 (fls. 29/32), Planilha “Apuração-Quantitativo” – 2008 (fls. 33/153), Planilha “Apuração-Quantitativo” – 2009 (fls. 154/295), Planilhas “Tributação-E54” e “Tributação-S60D” – referentes aos itens 5.2.1 e 5.2.2 do Relatório Fiscal – 2008 e 2009 (fls. 296/1024) e Planilha “Tabela-Estorno” – referente ao item 5.3 do Relatório Fiscal – 2008 e 2009 (fls. 1025/1140).

### **Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu representante legal, Impugnação às fls. 1150/1165, anexando documentos às fls. 1167/2449.

Requer, ao final, que sejam acolhidas as preliminares arguidas e, se ao mérito chegar, que seja cancelado o trabalho fiscal.

### **Da Reformulação do Crédito Tributário e do aditamento à impugnação**

Acatando parcialmente as razões da Defesa e realizando outras alterações que entendeu pertinente, a Fiscalização retifica o crédito tributário, nos termos do demonstrativo de fls. 2452/2456, excluindo as exigências relacionadas às fls. 2450/2451.

Na oportunidade, apresenta o Relatório Fiscal Retificado, fls. 2457/2471, anexando CDs às fls. 2472/2473, compostos pelos arquivos correspondentes às planilhas retificadas de “Apuração-Quantitativo” e “Tributação-S60D”, ambas de 2008 e 2009.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Regulamente cientificada sobre a retificação, a Autuada adita sua impugnação às fls. 2485/2498, anexando documentos às fls. 2504/2605.

### **Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização, em manifestação de fls. 2609/2623, refuta as alegações da Defesa, requerendo, portanto, a procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário.

### **Da Instrução Processual**

Em 06/05/14, a 2ª Câmara de Julgamento determina a realização de diligência e, na mesma oportunidade, exara despacho interlocutório, conforme fls. 2635. Veja-se:

#### **DILIGÊNCIA**

“... CONSIDERANDO QUE NA REFORMULAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO EFETUADA PELA FISCALIZAÇÃO FORAM FEITAS EXCLUSÕES EM FUNÇÃO DA IMPUGNAÇÃO, BEM COMO ALTERAÇÕES QUE A FISCALIZAÇÃO ENTENDEU PERTINENTES, TANTO NOS ITENS DO QUANTITATIVO QUANTO NOS OUTROS ITENS, OPORTUNIDADE EM QUE APENAS CITOU-SE O PRODUTO EXCLUÍDO, EM CONVERTER O JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA PARA QUE A FISCALIZAÇÃO APRESENTE A MOTIVAÇÃO E FUNDAMENTAÇÃO DE CADA EXCLUSÃO, BEM COMO, CASO EXISTAM NO LANÇAMENTO PRODUTOS EM SITUAÇÃO ANÁLOGA, JUSTIFIQUE O TRATAMENTO DADO A REFERIDOS PRODUTOS. EM SEGUIDA, VISTA À IMPUGNANTE.”

#### **INTERLOCUTÓRIO**

“... CONSIDERANDO A ALEGAÇÃO DE QUE ALGUNS PRODUTOS PASSARAM A SER GRAVADOS COM SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA EM PERÍODOS DISTINTOS DAQUELES APONTADOS NO AUTO DE INFRAÇÃO, COM POSSÍVEIS IMPLICAÇÕES NA EXIGÊNCIA DO IMPOSTO, EM EXARAR DESPACHO INTERLOCUTÓRIO PARA QUE A IMPUGNANTE, NO PRAZO DE 60 (SESSENTA) DIAS, CONTADOS DO RECEBIMENTO DA INTIMAÇÃO, DEMONSTRE DIDATICAMENTE E COMPROVE PARA CADA PRODUTO COM A ALEGADA DIVERGÊNCIA A RESPECTIVA CLASSIFICAÇÃO NCM E DESCRIÇÃO, EXEMPLIFICANDO CADA CASO (ITEM/PRODUTO) COM PELO MENOS UMA NOTA FISCAL OBJETO DA AUTUAÇÃO.”

Dessa forma, a Fiscalização manifesta-se às fls. 2637/2640 e a Autuada cumpre o despacho interlocutório às fls. 2646/2651, anexando documentos às fls. 2652/2744.

A Fiscalização, novamente, manifesta-se às fls. 2746/2770, reafirmando “que todos os produtos elencados no presente trabalho estão com a tributação correta”.

---

### ***DECISÃO***

#### **Da Preliminar**

#### **Do Pedido de Perícia**

A Impugnante requer perícia, e apresenta os seguintes quesitos às fls. 1164, a serem apreciados em caso de deferimento:

- 1) A fiscalização, quando do levantamento fiscal, procedeu à recomposição da conta gráfica nos termo do artigo 195 do RICMS/02?
- 2) Nos casos em que o impugnante aproveitou indevidamente o ICMS, notadamente nas operações gravadas com isenção e ST, houve, na saída do produto, o débito respectivo?
- 3) No período objeto desta contenda, a Água Mineral estava sujeita a qual regime de tributação, normal ou ST?
- 4) No caso da Água Mineral, por exemplo, os documentos fiscais destacam a ST?
- 5) Há casos no levantamento quantitativo em que se for considerada a mesma marca, haverá fechamento linear entre o que entrou e saiu, e vice-versa?

Entretanto, os quesitos formulados não exigem conhecimento técnico especializado e nem informações além das já produzidas nos autos.

Tanto que a própria Fiscalização, quando da manifestação fiscal, analisou cada um dos 5 (cinco) quesitos apresentados pela Impugnante, respondendo-os.

Tendo em vista o relatório pormenorizado apresentado pela Fiscalização, pautado em informações incontroversas prestadas pela Contribuinte e também na legislação tributária aplicável ao caso, não há necessidade de se recomendar a perícia solicitada, conforme previsão legal do art. 142 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, *in verbis*:

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:

(...)

II - será indeferido quando o procedimento for:

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

Diante disso, rejeita-se o pedido de produção de prova pericial.

### **Do Cerceamento de Defesa**

A Impugnante reclama que a Fiscalização efetuou alterações sem dar explicações sobre os motivos que as ensejaram e que o prazo determinado para aditar a impugnação foi curto para compreender o que foi alterado nos autos.

Entende a Impugnante que houve cerceamento de defesa, tendo em vista o prazo exíguo e a retificação sem fundamento, pleiteia um prazo maior ao citado aditamento (trinta dias), e esclarecimentos relativos às motivações das alterações efetuadas pela Fiscalização e as razões para o não acatamento das outras argumentações apresentadas por ela.

Entretanto, embora a Fiscalização não tenha apresentado, no momento da reformulação do crédito tributário, os motivos das exclusões efetuadas, não procede a alegação de possível cerceamento de defesa, na medida em que houve apresentação, de forma clara e precisa, no Auto de Infração e respectivo Relatório Fiscal, de todas as infringências cometidas, a base legal que sustentou o trabalho e as penalidades correspondentes, e foi esclarecido na manifestação fiscal, fls. 2617/2622, os motivos dos acatamentos, ou não, das razões apresentadas pela Defesa.

Ademais, a Câmara determinou realização de diligência, às fls. 2635, para que a Fiscalização apresentasse a motivação e fundamentação de cada exclusão, o que foi feito, em mais uma oportunidade da Impugnante elucidar suas dúvidas.

Quanto ao prazo, após o cumprimento da medida da Câmara, a Fiscalização abriu vista dos autos à Impugnante, a qual obteve prazo de 60 (sessenta dias) para manifestar-se, tendo em vista o interlocutório também determinado pela Câmara, o que afasta qualquer alegação de prejuízo ao contraditório, refutando a nulidade suscitada.

Ressalte-se que o prazo de 10 (dez) dias para aditar a impugnação é estabelecido no art. 120, § 2º do RPTA.

Rejeita-se, pois, a arguição de nulidade do Auto de Infração por cerceamento de defesa.

### **Do Mérito**

Inicialmente, oportuno ressaltar a alegação posta pela Defesa, de que existiria uma falsa diferença nas situações em que se apurou saída desacobertada, e para a mesma espécie de mercadoria, com distinção apenas de cor, fragrância ou sabor, também se apurou entrada desacobertada.

A Impugnante alega que no levantamento quantitativo existem saídas desacobertadas de determinado produto com quantidade idêntica à entrada desacobertada do mesmo produto, conforme demonstrado no Anexo IV de sua Impugnação, fls. 1172/1178 dos autos.

Argumenta que “o que justifica esta ocorrência é o momento da digitação”, pois o funcionário do caixa digita o mesmo código para produtos iguais, mas de cores ou fragrâncias diferentes.

Afirma que espera que essas diferenças sejam confrontadas, já que, no confronto, a quantidade bate de forma literal.

Acrescenta é bem verdade que há casos em que as quantidades não fecham, mas que até nessas hipóteses há que prevalecer pelo menos a diferença encontrada neste confronto e não a forma linear como feito no trabalho fiscal.

A Impugnante requer que a Fiscalização agrupe os produtos similares quando da realização do levantamento quantitativo, sob o argumento de que várias das diferenças apuradas decorrem desse não agrupamento.

Entretanto, a técnica do agrupamento somente é utilizada em situações específicas, quando não é possível a perfeita identificação de mercadorias similares objeto de autuação. Não é o caso do presente Auto de Infração, no qual os produtos

estão devidamente individualizados e identificados por códigos de produto próprios, não havendo que se falar em agrupamento.

Assim, sem razão a Impugnante, uma vez que o levantamento quantitativo pautou-se por código e descrição adotado pela própria Contribuinte, que em seus registros, trata separadamente, inclusive as cores, fragrâncias e sabor das mercadorias. Assim, não há como anular as diferenças por ser a mesma espécie e valor do produto.

Passa-se à análise de cada irregularidade constatada pela Fiscalização.

#### **Saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal**

Irregularidade apurada mediante levantamento quantitativo de mercadoria (por código de produto), com base nos dados constantes dos arquivos eletrônicos transmitidos pela Contribuinte (item 5.1.1 do Relatório Fiscal).

Na hipótese de mercadoria sujeita ao regime normal de tributação (débito/crédito), a Fiscalização exigiu o ICMS, a respectiva multa de revalidação de 50% (cinquenta por cento) e a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a”, adequada a duas vezes e meia em relação ao valor do imposto, para produtos sujeitos à carga tributária de 7% (sete por cento), ou adequada a 15% (quinze por cento) do valor da operação para os produtos isentos, conforme previsão do § 2º desse artigo.

Para as saídas desacobertas dos produtos sujeitos à substituição tributária ou isentos, foi exigida apenas a Multa Isolada.

A apuração desta irregularidade está demonstrada nas planilhas “Apuração-Quantitativo” de 2008 e 2009, anexadas às fls. 33/295 e, após reformulação fiscal, constantes do CD de fls. 2472, elaboradas com base nos dados transmitidos pela Contribuinte, que compõem os arquivos apresentados nos CDs de fls. 30 e 32 (Inventário Inicial, Entrada de Produtos por NF mod. 01 - E54, Saída de Produtos por NF mod. 01 - S54, Saída de Produtos por ECF-S60D e Inventário Final).

O demonstrativo do crédito tributário encontra-se lançado às fls. 10 e, após reformulação fiscal, às fls. 2457 dos autos.

#### **Entradas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal**

Irregularidade apurada mediante levantamento quantitativo de mercadoria (por código de produto), com base nos dados constantes dos arquivos eletrônicos transmitidos pela Autuada, acarretando falta de recolhimento de ICMS correspondente às operações próprias da Contribuinte, e ICMS/ST, correspondente às operações com mercadorias sujeitas à substituição tributária (item 5.1.2 do Relatório Fiscal).

Exigências de ICMS, ICMS/ST, multa de revalidação simples (50%), em dobro (100%), conforme o caso, e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a” da Lei nº 6.763/75, respeitando as limitações previstas no § 2º desse artigo.

Dessa forma, no cálculo da multa isolada, para os produtos cuja alíquota adotada é de 7% (sete por cento), houve a limitação a duas vezes e meia o valor do imposto incidente na operação e, para as saídas de mercadorias isentas, observou-se o limite de 15% (quinze por cento) sobre o valor da operação.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ressalta-se que, conforme informado pela Fiscalização às fls. 13 dos autos, esse procedimento foi adotado, também, para as operações sujeitas à substituição tributária, nos termos da Instrução Normativa nº 003/06, observando-se a alíquota de cada mercadoria.

A apuração desta irregularidade também está demonstrada nas planilhas “Apuração-Quantitativo” de 2008 e 2009, anexadas às fls. 33/295 e, após reformulação fiscal, constantes do CD de fls. 2472, elaboradas com base nos dados transmitidos pela Contribuinte, que compõem os arquivos apresentados nos CDs de fls. 30 e 32 (Inventário Inicial, Entrada de Produtos por NF mod. 01-E54, Saída de Produtos por NF mod. 01-S54, Saída de Produtos por ECF-S60D e Inventário Final).

O demonstrativo do crédito tributário encontra-se lançado às fls. 12 e, após reformulação fiscal, às fls. 2459 dos autos.

Cumprе destacar que o levantamento quantitativo de mercadorias, procedimento fiscal que permitiu as constatações das infrações de entradas e saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, é um procedimento idôneo, conforme art. 194, inciso II da Parte Geral do RICMS/02, a seguir transcrito:

Art. 194 - Para a apuração das operações ou das prestações realizadas pelo sujeito passivo, o Fisco poderá utilizar quaisquer procedimentos tecnicamente idôneos, tais como:

(...)

II - levantamento quantitativo de mercadorias;

Tem-se que essas infrações constatadas são objetivas, ou seja, foram apuradas mediante técnica fiscal que consiste, basicamente, em confrontar os estoques inicial e final com as notas fiscais de entrada e saída, por produto, emitidas no período verificado, a fim de localizar possíveis irregularidades, utilizando-se a equação “ESTOQUE INICIAL + ENTRADAS – SAÍDAS = ESTOQUE FINAL”.

Trata-se, então, de técnica fiscal que se baseia em princípios matemáticos, que apura a movimentação de mercadoria ocorrida no estabelecimento.

Infere-se daí, que tal levantamento consiste em uma simples operação matemática de soma e subtração, em que o resultado é lógico, não havendo, portanto, que se considerar as particularidades operacionais das empresas, pois todas as empresas têm suas particularidades, não sendo permitido à Fiscalização dispensar um tratamento diferenciado a este ou àquele contribuinte.

Importante realçar que a contestação de levantamento quantitativo só se faz mediante indicação precisa dos erros detectados e/ou apresentação de novo levantamento, evidenciando e justificando as diferenças encontradas.

Dessa forma, a Impugnante indica alguns equívocos no trabalho fiscal, que foram devidamente analisados pela Fiscalização, a qual retificou o crédito tributário, às fls. 2450/2456, em relação aos pontos que entendeu pertinentes.

No tocante à irregularidade de saída de mercadoria desacobertada de documentação fiscal, a Impugnante alega que existem alguns produtos que foram

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

consumidos no próprio estabelecimento para industrialização de outros produtos, e que, portanto, não foram vendidos sem nota fiscal.

A título de exemplo, destaca o produto “azeitona PT FAT Colosso Kg padaria” – código 269650, que foi utilizado na padaria/lanchonete, e o produto “Tegral Panettone Purato kg” – código 277662, que foi utilizado para fazer panettone.

Informa que do Anexo I da impugnação, fls. 1167 dos autos, consta a relação total dos itens que se encontram nessa mesma situação.

Embora a Defesa não tenha exibido qualquer documento que comprovasse a movimentação interna dos itens em questão, a Fiscalização analisou as razões apresentadas e acatou parcialmente as argumentações, excluindo as exigências relativas aos produtos de códigos nºs 277662 (“Tegral Panettone Purato kg”), 220453 (“forma alumínio”) e 269650 (“azeitona PT FAT Colosso Kg padaria”), nos termos da retificação do crédito tributário de fls. 2450/2456, por considerá-los como insumo no processo produtivo do estabelecimento.

Em relação aos demais produtos, sustenta a Fiscalização, em sua manifestação fiscal às fls. 2617, que “não parece razoável que o contribuinte utilize embalagens de pequena quantidade, próprio do consumo de cliente, no seu processo produtivo”, como, por exemplo, “canela casca pirata 10 gramas”, “milho verde Goiás verde 200 gramas” e “molho shoyu Pirata 150 ml”.

De fato, é de se presumir que num processo de fabricação, a Contribuinte, utilizaria como matéria-prima, produtos acondicionados em embalagens maiores, em razão do custo/benefício.

Não é possível acatar a alegação da Defesa, tendo em vista que ela não trouxe aos autos nenhuma documentação comprobatória inequívoca de produtos utilizados como insumos em suas produções. Assim, as exclusões levadas a efeito pela Fiscalização foram até benéficas diante do contexto probatório.

A Impugnante reclama que no levantamento quantitativo existem lançamentos em duplicidade, conforme relação exibida no Anexo II de sua Impugnação, fls. 1168.

Ao se certificar de algumas duplicidades a Fiscalização reformulou o crédito tributário, fls. 2450/2456, fazendo as exclusões que se mostraram necessárias.

Tendo em vista as reclamações da Impugnante de que a Fiscalização não apresentou esclarecimentos sobre as motivações das exclusões efetuadas, a 2ª Câmara de Julgamento, em 06/05/14, conforme fls. 2635, converteu o julgamento em diligência nos seguintes termos:

“... CONSIDERANDO QUE NA REFORMULAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO EFETUADA PELA FISCALIZAÇÃO FORAM FEITAS EXCLUSÕES EM FUNÇÃO DA IMPUGNAÇÃO, BEM COMO ALTERAÇÕES QUE A FISCALIZAÇÃO ENTENDEU PERTINENTES, TANTO NOS ITENS DO QUANTITATIVO QUANTO NOS OUTROS ITENS, OPORTUNIDADE EM QUE APENAS CITOU-SE O PRODUTO EXCLUÍDO, EM CONVERTER O JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA PARA QUE A FISCALIZAÇÃO APRESENTE A MOTIVAÇÃO E FUNDAMENTAÇÃO DE CADA EXCLUSÃO, BEM COMO, CASO EXISTAM NO LANÇAMENTO PRODUTOS EM SITUAÇÃO ANÁLOGA, JUSTIFIQUE O

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

TRATAMENTO DADO A REFERIDOS PRODUTOS. EM SEGUIDA, VISTA À IMPUGNANTE.”

Em atendimento à medida determinada pela Câmara, a Fiscalização comparece aos autos, às fls. 2637/2640, detalhando os motivos das exclusões efetuadas, conforme já exposto.

A Defesa alega que toda entrada desacobertada de produto não sujeito à substituição tributária decorre de uma respectiva saída acobertada, o que torna indevidas as cobranças de ICMS e respectiva multa de revalidação nas operações de “entrada”, pois a tributação foi feita na saída, conforme já decidido em seu favor no Acórdão nº 20.987/12/1ª.

A Fiscalização acredita na legitimidade da exigência do imposto, haja vista tratar-se de nova exigência pela ocorrência de outra operação, afirmando que “encontra amparo na legislação vigente, bem como está em consonância com o Parecer DOET/SLT nº 014/2004”.

Entende que há que se distinguir a operação de entrada desacobertada, sob a qual está sendo exigida a responsabilidade solidária do adquirente pela ausência da documentação fiscal correspondente (art. 21, inciso VII da Lei nº 6.763/75), da operação de saída, ainda que esta tenha ocorrido com o devido acobertamento de nota fiscal e destaque do imposto, se devido, uma vez que as operações são distintas.

Não obstante os argumentos trazidos pela Fiscalização, verifica-se que as entradas desacobertadas foram apuradas no levantamento quantitativo, ora em análise, pelo excesso de saída da mesma mercadoria, sendo que esta saída ocorreu com a regular tributação pelo imposto.

Dessa forma, todas as entradas desacobertadas autuadas decorrem de saídas acobertadas, em relação às quais o ICMS foi cobrado monofasicamente, sem direito a crédito, em face do já citado desacobertamento da entrada.

Nesse sentido, ao recolher o imposto pelo seu valor total (no conjunto das operações), sem crédito pela entrada do produto, a Autuada acabou se responsabilizando pelo ICMS devido na operação anterior (desacobertada).

Assim, considerando que o produto fora integralmente tributado na saída, a manutenção do ICMS nas entradas equivale a uma duplicidade de exigências sobre um mesmo fato.

Apesar da natureza jurídica da cobrança do ICMS de entrada da Impugnante (responsabilidade indireta – solidariedade em relação à obrigação tributária de terceiros) ser diferente daquela do ICMS de saída (responsabilidade direta por obrigação tributária própria), é inegável que as duas exações tributárias decorrem de fatos geradores originários da mesma cadeia de circulação de mercadoria, uma anterior e outra posterior.

A cobrança de ICMS integralmente, sem direito a crédito, nesses dois momentos da mesma cadeia de circulação, ofenderia o princípio da não cumulatividade, consignado no art. 155, § 2º, inciso I da CF/88, que prevê a

compensação do ICMS devido em cada operação com aquele efetivamente cobrado nas operações anteriores.

Nesse sentido, pertinente a exclusão do ICMS e da respectiva multa de revalidação no tocante à apuração de entradas desacobertadas de produtos sujeitos à tributação normal.

Após a reformulação do crédito tributário, a Impugnante afirma que existem outros equívocos da Fiscalização no presente trabalho, como, por exemplo, no item “entrada de produtos”, o produto de código “200295”, considerado como sujeito à substituição tributária desde janeiro de 2008, na verdade, teria a exigência a partir de 20/07/09, conforme Decreto nº 45.138/09.

Alega que isso também acontece com o produto de código “9584”, que passou a estar sujeito à substituição tributária somente a partir de 13/10/09, nos termos do Decreto nº 45.192/09.

No Anexo I do aditamento à impugnação (fls. 2504/2505), apresenta a relação completa de produtos que se encontram na mesma situação.

Assevera que o inverso também ocorre, como, por exemplo, no item de “saída de produtos”, os produtos de códigos nºs “109017” e “67645”, que, de acordo com os Decretos nºs 44.648/07 e 44.970/08, respectivamente, são sujeitos à substituição tributária, mas a Fiscalização tributou como se fossem sujeitos ao ICMS normal.

No Anexo II do aditamento à impugnação (fls. 2506/2605), apresenta a relação completa de produtos que se encontram nessa mesma situação.

A Fiscalização, por sua vez, refuta as alegações da Defesa, informando que “teve extremo cuidado ao conferir as alegações do contribuinte”, concluindo que o trabalho foi realizado nos exatos termos da legislação vigente.

Às fls. 2635, a 2ª Câmara de Julgamento, em 06/05/14, com o intuito de dirimir essas dúvidas e de dar nova oportunidade para que a Impugnante comprove o alegado, exara o despacho interlocutório nos seguintes termos:

“... CONSIDERANDO A ALEGAÇÃO DE QUE ALGUNS PRODUTOS PASSARAM A SER GRAVADOS COM SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA EM PERÍODOS DISTINTOS DAQUELES APONTADOS NO AUTO DE INFRAÇÃO, COM POSSÍVEIS IMPLICAÇÕES NA EXIGÊNCIA DO IMPOSTO, EM EXARAR DESPACHO INTERLOCUTÓRIO PARA QUE A IMPUGNANTE, NO PRAZO DE 60 (SESSENTA) DIAS, CONTADOS DO RECEBIMENTO DA INTIMAÇÃO, DEMONSTRE DIDATICAMENTE E COMPROVE PARA CADA PRODUTO COM A ALEGADA DIVERGÊNCIA A RESPECTIVA CLASSIFICAÇÃO NCM E DESCRIÇÃO, EXEMPLIFICANDO CADA CASO (ITEM/PRODUTO) COM PELO MENOS UMA NOTA FISCAL OBJETO DA AUTUAÇÃO.”

Em atendimento à medida determinada pela Câmara, a Impugnante comparece aos autos, às fls. 2646/2712, demonstrando, para cada produto objeto de divergência, a respectiva NCM, e, às fls. 2713/2744, anexa notas fiscais relacionadas aos referidos produtos.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Às fls. 2746/2770, a Fiscalização refuta as alegações da Impugnante, para cada produto, afirmando que “além dos produtos indicados pelo contribuinte não serem ST, grande parte não constava no resultado do auto de infração”.

Verifica-se que toda a discussão está em torno da adequada classificação dos produtos, relacionados às fls. 2652/2712, em relação à NCM e o correto enquadramento na descrição contida no Anexo XV do RICMS/02.

Cumprе lembrar que a aplicação do regime de substituição tributária estabelecido no Anexo XV do RICMS/02 tem por condições cumulativas encontrar-se o produto classificado em um dos códigos NBM/SH relacionados na Parte 2 desse Anexo e enquadrar-se na descrição contida no respectivo subitem. Verificadas essas condições, aplica-se a ST.

Diante disso, passa-se à análise de cada produto objeto de questionamento da Impugnante.

### Código do produto nº 222198 – Cloro cloromil/sta clara 1 litro.

A Impugnante alega que a Fiscalização considerou que esse produto é sujeito à substituição tributária, porém, segundo a Defesa, ele está submetido ao regime normal de tributação (conforme Nota Fiscal nº 9893 – NCM 28.28.90.11 – fls. 2733 dos autos), passando a ser ST a partir de 20/07/09, com a publicação do Decreto nº 45.138/09.

Às fls. 2621, a Fiscalização defende que o produto indicado passou a ser sujeito à substituição tributária a partir de 01/06/08, com a publicação do Decreto nº 44.772/08. Entretanto, verifica-se que houve um equívoco na argumentação fiscal, pois o citado decreto refere-se à instituição de ST em relação a produtos alimentícios.

Contudo, às fls. 2767, em análise às argumentações da Impugnante relativas ao despacho interlocutório expedido pela Câmara, a Fiscalização afirma que a NCM correta é exatamente a defendida pela Impugnante (NCM 28.28.90.11), porém o produto em questão enquadra-se no item 23.1.1 do Anexo XV do RICMS/02, com início de ST a partir de 01/07/06.

Examinando a descrição do produto e as provas apresentadas aos autos, e consultando as tabelas da NCM e do Anexo XV do RICMS/02, verifica-se que a descrição do produto demonstrada pela Impugnante às fls. 2700, correspondente ao item 23.1.11 do Anexo XV do RICMS/02 (cloro estabilizado), refere-se a produto à base de hipoclorito de **cálcio**, sendo que o produto “Cloro Santa Clara”, descrição constante, também, da Nota Fiscal nº 9893 anexada pela Defesa, é composto por hipoclorito de **sódio**, conforme informação obtida no *site* [http://www.supergloboquimica.com.br/downloads/14/Fispq\\_Cloro%20Santa%20Clara.pdf](http://www.supergloboquimica.com.br/downloads/14/Fispq_Cloro%20Santa%20Clara.pdf):

FICHA DE INFORMAÇÕES DE SEGURANÇA DE  
PRODUTOS QUIMICA – FISPQ

Nome do Produto

COLORO SANTA CLARA

(...)

Nome do comercial: Cloro Santa Clara

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nome da Empresa: Super Globo Química Ltda.

(...)

SEÇÃO 2: COMPOSIÇÃO E INFORMAÇÃO SOBRE OS INGREDIENTES

Nome químico: Solução de Hipoclorito de Sódio 4,96 % p/p

Nome químico comum ou nome genérico: Cloro, Branqueador doméstico, Água de Lavanderia

Família Química: Inorgânica

Formula Química: NaClO

(...)

Principais Usos do Produto: Desinfecção de superfícies  
Desinfetante

Observa-se que o produto “Cloro Santa Clara” possui um percentual de solução de hipoclorito de sódio (4,96%) superior ao da “água sanitária”, a qual, de acordo com os dados de sua composição obtidos no site da Inmetro, o percentual fica entre 1,75% e 2,75%:

Uma quantidade acima do permitido significa mais quantidade de cloro que pode ser liberado em forma de gás podendo ser absorvido pelo corpo humano através da respiração. A legislação define o intervalo entre 2,0 a 2,5 % p/p para fins de registro. Entretanto, para fins de fiscalização, a Anvisa considera um intervalo de aceitação entre 1,75 e 2,75 % p/p.

Verifica-se, também, que foi instituída a substituição tributária para o “cloro estabilizado” a partir de 20/07/09, com a publicação do Decreto nº 45.138/09, conforme alegado pela Impugnante às fls. 2700, no entanto, apenas para uso em piscinas, o que não corresponde ao produto em análise.

Dessa forma, como o produto em questão não se refere à “água sanitária”, como defendido pela Fiscalização, uma vez que o “Cloro Santa Clara” não tem a mesma composição de “água sanitária”, nem de “alvejante” e nem de “branqueador” (todos do item 23.1.1 do Anexo XV do RICMS/02), e, também, não se trata de cloro para uso em piscinas e à base de hipoclorito de cálcio, como defendido pela Impugnante, ele se encontra sob o regime de tributação normal, pois não há, até o momento, a adequada correspondência da NCM e da descrição constante do Anexo XV do RICMS/02 para exigência de ICMS/ST.

Cumprе registrar que o produto “Cloro Santa Clara” faz parte do levantamento quantitativo de 2009, pelo qual ocasionou saída desacobertada (irregularidade 5.1.1 já citada).

Assim, diante do entendimento fiscal de que o produto era sujeito à substituição tributária, houve a exigência somente da multa isolada.

Dessa forma, não obstante a discussão trazida pela Impugnante em relação à sujeição do referido produto ao recolhimento do ICMS por substituição tributária, não

há que se excluir imposto e multa de revalidação, pois só há exigência neste item do lançamento da multa isolada por dar saída desacobertada.

Portanto, estando esse produto sob regime de tributação normal, os valores relativos ao ICMS e à correspondente multa de revalidação poderão ser objeto de exigência em outro lançamento.

Código do produto nº 40006 – Chá Oetker Erva Doce 30g.

A Impugnante alega que esse produto está sujeito à substituição tributária desde 01/11/07 (Decreto nº 44.648/07) e que a NCM correta é 0902, conforme demonstrado nas Notas Fiscais de entrada nºs 348637, de janeiro de 2008, 378065, de novembro de 2008, e 350752, de fevereiro de 2008, todas emitidas por Dr. Oetker Brasil Ltda, fls. 2713/2723.

A Fiscalização, por sua vez, afirma que a NCM citada pela Impugnante é somente para chá verde, chá preto e chá mate, conforme Notas Explicativas do Sistema Harmonizado - NESH/07 e Consulta Interna SUTRI/SEF/MG nº 033/10. Portanto, o produto em questão está submetido ao regime normal de tributação.

Vale reproduzir trechos da referida consulta interna:

**CONSULTA INTERNA Nº 033/10 – 24/03/10**

Assunto: ICMS/ST

Tema: Chás, outros biscoitos e bolachas de consumo popular e pão francês.

Exposição/Pergunta:

1- Em vista da indicação de “Chá, mesmo aromatizado” – NBM/SH 09.02, contida no subitem 43.1.63 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, e da circunstância de que a NBM/SH 09.02 contempla somente os Chás preto e verde, pode-se deduzir que não se sujeita à ST, prevista no citado dispositivo, todas as demais espécies de Chá, como os chamados “Chá de erva cidreira, Chá de carqueja, Chá de camomila, Chá de hortelã e Chá de boldo”?

(...)

Resposta:

1- Sim. De acordo com as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado – NESH/2007, a posição NBM/SH 09.02 “compreende as diversas variedades de Chá, provenientes dos arbustos da espécie botânica Thea”. São os Chás preto e o verde, sendo este último o chamado “Chá verdadeiro”, originário da planta Camellia sinensis.

Ainda, conforme a NESH da posição 09.02, “as flores de Chá, botões de Chá e os resíduos são tratados como o próprio Chá; o mesmo ocorrendo com o Chá em pó, folhas, flores ou botões, aglomerados em bolas, pastilhas ou tabletes”.

Estão incluídos nessa posição, também, os Chás verdes aromatizados artificialmente e aqueles aromatizados de partes de frutas, plantas, flores.

Entretanto, os produtos que são utilizados na preparação de infusões ou de tisanas, ainda que denominados Chás ou Chás de ervas ou Chás de flores e/ou frutas, não fazem parte dessa posição, inclusive o Chá de ginseng. Dentre eles, pode-se citar: o Chá de alecrim, alfazema, arnica, camomila, catuaba, erva cidreira e doce, hortelã, jasmim, carqueja, menta, malva, e maracujá.

Esses produtos, normalmente secos, em pó ou em pedaços, apresentam-se em saquinhos para preparação dos Chás. Estão classificados na posição 08.13 – “Frutas secas, exceto as das posições 08.01 a 08.06; misturas de frutas secas ou de frutas de casca rija do presente Capítulo”.

Além disso, a NESH (letra “B” da Notas Explicativas da posição 08.13) esclarece que os produtos desta espécie constituídos por uma mistura de frutas secas desta posição com plantas ou partes de plantas de outros Capítulos ou com outras substâncias (por exemplo: um ou vários extratos de plantas) encontram-se classificados na posição 21.06.

Além disso, informa que os frutos e sementes da subposição 09.09.10 (anis e badiana), são especialmente apresentadas em saquinhos, para a preparação de infusões ou de tisanas.

Todos esses produtos acima citados, à exceção dos classificados na posição 09.02 (subitem 43.1.63 da Parte 2 do Anexo XV), não estão sujeitos à substituição tributária.

(Sem grifos no original).

Dessa forma, embora a Impugnante tenha apresentado notas fiscais de entrada com recolhimento de ICMS/ST, o produto em questão, Chá Oetker Erva Doce 30g, não está sujeito ao regime de tributação da substituição tributária, pois não corresponde aos produtos classificados na posição 09.02 da NCM, de acordo com as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado - NESH/07.

Assim, correto o entendimento da Fiscalização.

Nessa mesma linha, encontram-se todos os produtos similares (chá) que foram objeto de questionamento pela Impugnante, cujos Códigos são de nºs 8389 (Chá Oetker Hortelã 15g), 203197 (Chá Oetker Camomila c/esp 15g), 203173 (Chá Oetker Melissa c/flor lar 15g), 203180 (Chá Oetker Menta c/choc 15g), 498807 (Chá Oetker branco c/limão 22g), 498791 (Chá Oetker branco c/limão 22g), 39079 (Chá Oetker camomila 15g), 245067 (Chá Oetker doce carinho 15g), 39086 (Chá Oetker erva cidreira 15g), 245074 (Chá Oetker erva plus abac/hort 15g), 245043 (Chá Oetker flor/frut maca can 30g), 245050 (Chá Oetker flor/frut. Silv 30g), 245036 (Chá Oetker flor/frutas maca 30g), 159944 (Chá Oetker misto doce amanha 30g), 159951 (Chá Oetker misto doce sonhos 22g), 510271 (Chá Lin tea hortelã 10g), 510318 (Chá Lin tea boldo 10g), 510301 (Chá Lin tea cidreira 10g), 510295 (Chá Lin tea camomila 10g), 510288 (Chá Lin tea erva doce 20g), 3933 (Chá royal tender leaf blend 12sq), 495950 (Chá royal blend camomila 15g), 495981 (Chá royal blend hortelã 15g), 495967 (Chá royal blend cidreira 15g) e 495974 (Chá royal blend erva doce 15g).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Código do produto nº 109017 – Achocolatado Toddy 1litro.

A Impugnante alega que esse produto está enquadrado na NCM 2202.1000 e que passou a ser sujeito à substituição tributária a partir de 01/11/07, mediante publicação do Decreto nº 44.648/07. Dentre as notas fiscais anexadas pela Impugnante, não foi possível identificar nenhuma que tivesse o produto em questão.

A Fiscalização argumenta que o produto passou a ser sujeito à substituição tributária somente a partir de 19/01/08, com a publicação do Decreto nº 44.701 de 08/01/08, conforme manifestação fiscal às fls. 2621.

Analisando o produto “Achocolatado Toddy”, verifica-se que, na verdade ele se refere a uma bebida láctea, cuja classificação da NCM é a 2202.9000, nos termos da consulta da Receita Federal:

### **Processo de Consulta nº 40/09:**

Órgão: Superintendência Regional da Receita Federal - SRRF / 8a. RF – Aduaneira

Assunto: Classificação de Mercadorias

Ementa: CÓDIGO TIPI: Mercadoria: 2202.90.00 Bebida láctea UHT pronta para o consumo, à base de soro de leite, leite e cacau, acondicionada em embalagem "tetra pak", com conteúdo de 1000ml, sabor chocolate, denominada comercialmente de "Choco Líder".

Consultando o Anexo XV do RICMS/02, pode-se confirmar o posicionamento da Fiscalização de que o produto em análise passou a ser sujeito à substituição tributária somente a partir de 19/01/08, nos termos da legislação a seguir reproduzida:

### **RICMS/02 - Anexo XV - Parte 2:**

**Efeitos de 1º/01/2009 a 31/07/2009 - Redação dada pelo art. 1º, X, e vigência estabelecida pelo art. 3º, III, "d", ambos do Dec. nº 44.995, de 30/12/2008:**

Subitem	Código NBM/SH	MVA (%)
40.2	2202.10.00	43
	2202.90.00	

Descrição

Bebida não alcoólica, gaseificada ou não, não fermentada, pronta para consumo, adicionada de açúcar, ou de outros edulcorantes ou aromatizantes, exceto sucos de frutas ou de produtos hortícolas, enquadrados no item 35 desta Parte "

**Efeitos de 19/01/2008 a 31/12/2008 - Redação dada pelo art. 2º, V, e vigência estabelecida pelo art. 6º, II, ambos do Dec. nº 44.701, de 08/01/2008:**

Subitem	Código NBM/SH	MVA (%)
40.2	2202.10.00	43

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

2202.90.00

Bebida não alcoólica, gaseificada ou não, não fermentada, pronta para consumo, adicionada de açúcar, ou de outros edulcorantes ou aromatizantes, exceto sucos de frutas ou de produtos hortícolas, enquadrados no item 35 desta Parte "

**Efeitos a de 1º/01/2008 a 18/01/2008 - Acrescido pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 2º, II, ambos do Dec. nº 44.648, de 1º/11/2007:**

"Subitem	Código NBM/SH	MVA (%)
40.2	2202.10.00	43

Bebida não alcoólica, não gaseificada, não fermentada, pronta para consumo, adicionada de açúcar, ou de outros edulcorantes ou aromatizantes, exceto sucos de frutas ou de produtos hortícolas, enquadrados no item 35 desta Parte "

(Grigou-se).

Assim, correto o entendimento da Fiscalização.

Nesse sentido, encontram-se todos os produtos similares (achocolatados líquidos) que foram objeto de questionamento pela Impugnante, cujos Códigos são de nºs 175197 (Achoc Danette liq 200ml), 32445 (Achoc Toddynho 200ml), 306850 (Achoc Kapo 200ml), 34852 (Beb Lac Itambynho Cho 200ml), e 47302 (Achoc Itambé Choc II).

Ressalta-se que não houve constatação de entrada ou saída desacobertada para os produtos de códigos nºs 109017, 32445, 47302 havendo exigência apenas em relação a outra irregularidade que será objeto de análise mais adiante.

Código do produto nº 379977 – Barra Frutas Supino Light Fibras 84gr.

A Impugnante alega que esse produto está sujeito à substituição tributária, conforme Nota Fiscal nº 3492, emitida pela Distribuidora Mineira de Doces Ltda em abril de 2009, nos termos do Decreto nº 44.648/07.

A Fiscalização afirma que não se trata de "barra de cereal" propriamente dita (NCM 1904.20.00), pois o produto é fabricado com banana-passa, chocolate ao leite, gordura vegetal, cacau em pó, edulcorantes, leite em pó, soro de leite, etc., e que, portanto, a NCM adequada ao produto é 2106.90, por considerá-lo um complemento alimentar, passando a estar sujeito à substituição tributária a partir de 01/10/09, com a publicação do Decreto nº 45.138/09.

De fato, o produto em questão não se refere a "barra de cereal", cuja classificação pela NCM é a 19.04.20.00, pois não é um alimento à base de cereais ou obtido a partir de flocos de cereais, critério básico para a citada classificação:

19.04 - PRODUTOS À BASE DE CEREAIS, OBTIDOS POR EXPANSÃO OU POR TORREFAÇÃO (POR EXEMPLO, FLOCOS DE MILHO ("CORN FLAKES")); CEREAIS (EXCETO MILHO) EM GRÃOS OU SOB A FORMA DE FLOCOS OU DE OUTROS

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

GRÃOS TRABALHADOS (COM EXCEÇÃO DA FARINHA, DO GRUMO E DA SÊMOLA), PRÉ-COZIDOS OU PREPARADOS DE OUTRO MODO, NÃO ESPECIFICADOS NEM COMPREENDIDOS EM OUTRAS POSIÇÕES.

1904.20.00 - -Preparações alimentícias obtidas a partir de flocos de cereais não torrados ou de misturas de flocos de cereais não torrados com flocos de cereais torrados ou expandidos.

(Grifou-se).

Assim, diante das classificações existentes na NCM, verifica-se que a mais adequada ao produto em análise é a 2106.90.30, conforme defendido pela Fiscalização:

21.06 - PREPARAÇÕES ALIMENTÍCIAS NÃO ESPECIFICADAS NEM COMPREENDIDAS EM OUTRAS POSIÇÕES.

2106.90 - -Outras

2106.90.30 - Complementos alimentares

Portanto, corretas as exigências fiscais de ICMS e multas em razão da constatação de saída desacoberta de documentação fiscal, pois, de acordo com o entendimento da Fiscalização, o produto “Barra Frutas Supino Light Fibras 84gr” está sujeito à substituição tributária somente a partir de 01 de outubro de 2009, nos termos do inciso III do art. 3º do Decreto nº 45.138/09:

### **DECRETO Nº 45.138, DE 20 DE JULHO DE 2009:**

(MG de 21/07/2009 e retificado no MG de 28/07/2009 e 07/08/2009)

#### 43. PRODUTOS ALIMENTÍCIOS

Âmbito de Aplicação da Substituição Tributária

Interno e no Estado de São Paulo (Protocolo ICMS 28/09)

Subitem	Código NBM/SH	MVA(%)
43.1.35	2106.10.00	56,53
	2106.90.30	
	2106.90.90	

#### Descrição

Complementos alimentares compreendendo, entre outros, shakes para ganho ou perda de peso, barras e pós de proteínas, tabletes ou barras de fibras vegetais, suplementos alimentares de vitaminas e minerais em geral, ômega 3 e demais suplementos similares, ainda que em cápsulas.

(...)

Art. 3º Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação produzindo efeitos a partir de:

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

III - 1º de outubro de 2009, relativamente aos itens 29, 30, 31, 39 e 43 de seu art. 2º;

Na mesma linha, encontra-se o produto de Código nº 482127 (Barra Frutas Forma Sabor Qui 84g c3).

### Código do produto nº 265287 – Iog Ninho Soleil Tubinho 120g.

A Impugnante alega que esse produto está sujeito à substituição tributária, conforme Nota Fiscal nº 3071 da Real Minas Laticínios Ltda, de fevereiro de 2008, nos termos do Decreto nº 44.648/07.

A Fiscalização não refuta os argumentos da Impugnante.

Analisando a Tabela NCM, verifica-se que a classificação mais adequada é a 04.03.90.00:

04.03 - LEITELHO, LEITE E CREME DE LEITE COALHADOS, IOGURTE, QUEFIR E OUTROS LEITES E CREMES DE LEITE FERMENTADOS OU ACIDIFICADOS, MESMO CONCENTRADOS OU ADICIONADOS DE AÇÚCAR OU DE OUTROS EDULCORANTES, OU AROMATIZADOS OU ADICIONADOS DE FRUTAS OU DE CACAU.

0403.90.00 - -Outros

Em consulta ao Anexo XV do RICMS/02, constata-se que o referido produto encontra-se sujeito à substituição tributária desde 01/01/08, com a publicação do Decreto nº 44.648/07:

Efeitos de 1º/01/2008 a 31/01/2009 - Acrescido pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 2º, II, ambos do Dec. nº 44.648, de 1º/11/2007:

Subitem	Código NBM/SH	MVA (%)
33.3	04.03	26

Leitelho, leite e creme de leite coalhados, iogurte, quefir e outros leites e cremes de leite fermentados ou acidificados, mesmo concentrados ou adicionados de açúcar ou de outros edulcorantes, ou aromatizados ou adicionados de frutas ou de cacau.

Houve exigência de ICMS, regime normal de tributação, pela saída desacobertada, em 2008, e pela entrada desacobertada, em 2009, apuradas pelos respectivos levantamentos quantitativos.

Posto isso, diante da constatação de que o produto em análise está sujeito à substituição tributária em todo o período autuado, pertinente a exclusão das exigências de ICMS e respectiva multa de revalidação, relativas à apuração de saída desacobertada do produto de Código nº 265287 – Iog Ninho Soleil Tubinho 120g.

Entretanto, embora a apuração de entrada desacobertada do produto em discussão (sujeito à substituição tributária em todo o período autuado) acarrete a cobrança do ICMS/ST, corretas as exigências fiscais de ICMS e correspondente multa de revalidação, exigência até mais benéfica à Contribuinte, pois não houve agregação da MVA prevista para a mercadoria.

**Aproveitamento indevido de crédito de ICMS**

Constatou-se aproveitamento indevido de créditos de ICMS, relativo a destaque a maior em notas fiscais de entrada, à aquisição de mercadorias cujas saídas ocorreram ao abrigo de isenção e à aquisição de mercadorias sujeitas à substituição tributária (item 5.2.1 do Relatório Fiscal), causando recolhimento a menor do imposto.

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

Todas as operações de entrada, relativas a esta irregularidade, que ensejaram o estorno do ICMS, encontram-se relacionadas nas planilhas “Tributação-E54” de 2008 e 2009, anexas ao Auto de Infração às fls. 296/485.

O demonstrativo do crédito tributário encontra-se lançado às fls. 15/16, não sendo alterado na reformulação do trabalho fiscal.

O levantamento foi com base nos dados constantes dos arquivos eletrônicos transmitidos pela Contribuinte, confrontando o crédito admitido pela legislação em vigor com o valor do imposto creditado pela Autuada.

A Impugnante alega que a Fiscalização deveria ter observado os débitos do imposto existentes nas saídas das mercadorias constantes das notas fiscais, objeto desta irregularidade, e confrontá-los com os créditos também existentes, nos termos do art. 195, § 2º do RICMS/02, pois, no caso das mercadorias gravadas com isenção ou naquelas gravadas pela ST, a empresa debitou-se na saída, conforme demonstrado, por amostragem, no Anexo V da impugnação (fls. 1179/1206).

Nessa linha, reproduz o Acórdão nº 18.563/07/1ª deste Conselho, que, a seu ver, ratifica seu entendimento de que não teria ocorrido prejuízo ao erário público.

No entanto, a legislação tributária não faculta ao contribuinte a opção pelo creditamento na entrada de mercadorias cujas saídas ocorrem ao abrigo da isenção ou de mercadorias sujeitas à substituição tributária, ainda que na saída ele se debite do imposto.

Ao contrário, de acordo com o inciso I do art. 31 da Lei nº 6.763/75, é vedado o direito ao crédito de ICMS nas operações de entrada de mercadorias cujas saídas sejam isentas ou não tributadas. Veja-se:

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;

Na mesma linha, o inciso I do art. 70 do RICMS/02 ratifica os termos citados no dispositivo legal anterior:

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

I - a operação que ensejar a entrada de mercadoria ou de bem ou a prestação que ensejar o

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

recebimento de serviço estiverem beneficiadas por isenção ou não-incidência, ressalvadas as disposições em contrário previstas neste Regulamento;

No que se refere à substituição tributária, o inciso I do art. 37 do Anexo XV do RICMS/02 veda o creditamento na entrada de produtos sujeitos à substituição tributária. Confira-se:

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

I - a nota fiscal de aquisição será escriturada no livro Registro de Entradas, utilizando a coluna Outras, de Operações sem Crédito do Imposto, e a coluna Observações para indicar a expressão "ICMS Retido por ST", seguida do respectivo valor;

(Grifou-se).

No tocante à decisão constante do Acórdão nº 18.563/07/1ª, insta destacar que as decisões prolatadas por este Conselho não têm efeito vinculante, sendo que os Conselheiros encontram-se adstritos à legislação vigente, nos termos do art. 110 do RPTA.

Tendo em vista o questionamento da Impugnante em relação à instituição, ou não, do regime de substituição tributária para alguns produtos objeto de autuação, cumpre esclarecer sobre aqueles lançados na planilha "Tributação-E54", relativa a presente irregularidade.

### Código do produto nº 222198 – Cloro cloromil/sta clara 1 litro.

A Impugnante alega que a Fiscalização estornou crédito considerando que o produto é sujeito à substituição tributária, porém, segundo a Defesa, está submetido ao regime normal de tributação (conforme Nota Fiscal nº 9893 – NCM 28.28.90.11 – fls. 2733 dos autos), passando a ser ST a partir de 20/07/09, com a publicação do Decreto nº 45.138/09.

A apreciação dessa discussão já foi realizada na análise da irregularidade de entrada e saída desacobertada, obtendo-se a conclusão de que esse produto encontra-se, até o momento, submetido ao regime normal de tributação.

Diante disso, pertinente a exclusão das exigências relativas ao produto de Código nº 222198 - "Cloro Santa Clara", no que tange ao aproveitamento indevido de crédito de ICMS oriundo da entrada de mercadorias sujeitas à substituição tributária.

### Código nº 42550 – Amendoim Yoki 500g 25.

A Impugnante sustenta que a Fiscalização não pode estornar o crédito do imposto referente às operações de entrada do produto em questão, pois a substituição tributária, relativa a esse produto, foi instituída somente a partir de julho de 2009, nos termos do Decreto nº 45.138/09. Para isso, anexa às fls. 2744, a Nota Fiscal nº 27832 emitida pela Yoki Alimentos S/A em maio de 2009.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Fiscalização defende que, na verdade, a substituição tributária, relativa ao produto em questão, foi instituída em 01/06/08, nos termos do Decreto nº 44.772/08, enquadrando-se no item 35.22 do Anexo XV do RICMS/02.

Examinando a descrição do produto e as provas apresentadas aos autos, e consultando as tabelas da NCM e do Anexo XV do RICMS/02, verifica-se que, de fato, embora não haja a devida retenção e/ou recolhimento de ICMS/ST relativos à citada nota fiscal juntada aos autos pela Impugnante, o produto “amendoim de 500g” sujeita-se à substituição tributária desde 01/06/08, conforme demonstrado pela Fiscalização.

Salienta-se que, inicialmente, o produto em questão enquadrava-se no item 35.22 do Anexo XV do RICMS/02 (genérico), nos termos do Decreto nº 44.772/08, sendo que, com a publicação do Decreto nº 45.138/09, passou a se enquadrar no item 43.1.23 do citado anexo, de forma mais específica:

**Efeitos de 1º/06/2008 a 31/01/2009 - Acrescido pelo art. 1º, II, e vigência estabelecida pelo art. 3º, I, ambos do Dec. nº 44.772, de 08/04/2008:**

Subitem	Código NBM/SH	MVA (%)
35.22	2008	43

Descrição

Frutas e outras partes comestíveis de plantas, preparadas ou conservadas de outro modo, com ou sem adição de açúcar ou de outros edulcorantes ou de álcool.

**Efeitos de 1º/02/2009 a 31/07/2009 - Redação dada pelo art. 2º, IV, e vigência estabelecida pelo art. 4º, II, ambos do Dec. nº 44.970, de 02/12/2008:**

Subitem

Subitem	Código NBM/SH	MVA (%)
35.22	20.08	43

Descrição

Frutas e outras partes comestíveis de plantas, preparadas ou conservadas de outro modo, com ou sem adição de açúcar ou de outros edulcorantes ou de álcool.

**Efeitos de 1º/08/2009 a 31/10/2009 - Acrescido pelo art. 1º, II, e vigência estabelecida pelo art. 3º, IV, ambos do Dec. nº 45.138, de 20/07/2009:**

Subitem	Código NBM/SH	MVA (%)
43.1.23	2008.1	55,00

Descrição

Amendoim e castanha, aperitivos em embalagem de conteúdo igual ou inferior a 500 g.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Efeitos de 1º/11/2009 a 28/02/2010 - Redação dada pelo art. 1º, III, e vigência estabelecida pelo art. 2º, II, ambos do Dec. nº 45.192, de 13/10/2009:

Subitem	Código NBM/SH	MVA (%)
43.1.23	2008.1	55,00
Descrição		
Amendoim e castanha aperitivo em embalagem de conteúdo igual ou inferior a 1 kg.		

Portanto, corretos o estorno do crédito do imposto indevidamente apropriado pela Autuada e as exigências fiscais relativas ao produto em questão.

Vale acrescentar que os estornos dos créditos do imposto apropriado a maior, em relação ao qual a Defesa não trouxe qualquer argumento, encontra-se respaldado pelas disposições da legislação tributária.

### **Aplicação incorreta de alíquota de ICMS**

Constatou-se que a Autuada deixou de recolher ou recolheu ICMS a menor, em razão de aplicação incorreta de alíquota do imposto destacado a menor em cupons fiscais (item 5.2.2 do Relatório Fiscal).

Exigências de ICMS e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Todas as operações relativas a esta irregularidade, encontram-se relacionadas nas planilhas “Tributação-S60D” de 2008 e 2009, anexas ao Auto de Infração às fls. 758/1024.

O demonstrativo do crédito tributário encontra-se lançado às fls. 17/18 e, após a reformulação do crédito tributário, às fls. 2465.

O levantamento foi com base nos dados constantes dos arquivos eletrônicos transmitidos pela Contribuinte, confrontando a alíquota prevista na legislação em vigor com a utilizada pela Autuada.

A Impugnante reclama que a Fiscalização não poderia levar à tributação produtos com recolhimento antecipado de ST, por exemplo, Água mineral-código 257626 e Sustagem choc 400g-código 162005.

Para comprovar o alegado, às fls. 1169/1170 (Anexo III da impugnação) apresenta notas fiscais de entrada, correspondentes aos citados produtos, indicando que o imposto já foi recolhido em operação anterior em função da substituição tributária, e que, assim, não há que exigí-lo novamente.

A Fiscalização, verificando a incorreta exigência de ICMS na saída desses produtos, reformula o crédito tributário, excluindo-os do levantamento, conforme retificação de fls. 2450/2456 e as novas planilhas “Tributação-S60D”, de 2008 e 2009, constantes do CD de fls. 2473.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por outro lado, não procede a alegação da Defesa de que a Fiscalização teria exigido incorretamente a alíquota de 18% (dezoito por cento) na saída do produto “Charque Paineira Jerked”.

Segundo a Impugnante, a alíquota correta seria 7% (sete por cento), de acordo com o Convênio ICMS nº 89 de 17/08/05 e com a Nota Fiscal nº 46444, anexada aos autos às fls. 1171 (Anexo III da impugnação).

No entanto, destaca-se que a referida mercadoria não possui redução de base de cálculo, já que não pode ser considerada como carne seca em estado natural. Para elucidar a questão, vale reproduzir trechos do Parecer DOET/SLT nº 050/99, emitido pela Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais – SEF/MG:

PARECER DOET/SLT Nº 050/99:

TRIBUTAÇÃO DE PRODUTOS COMESTÍVEIS RESULTANTES DO ABATE DE AVES, PEIXES, GADO BOVINO, BUFALINO, CAPRINO, OVINO E SUÍNO SIMPLEMENTE TEMPERADOS.

(...)

Primeiramente, cabe lembrar que a SLT já se manifestou sobre este assunto através da Consulta de Contribuinte nº 369, publicada em 9-10-92. A posição expressa na consulta em questão considera que o produto comestível resultante do abate de aves, peixes, gado bovino, bufalino, caprino, ovino, desde que simplesmente temperado, não perde a característica de produto natural. Lembramos, ainda, que, segundo o art. 24 da CLTA, "os procedimentos fiscais e administrativos vinculam-se aos atos normativos de que tratam o artigo e à interpretação dada pela DOET/SLT às consultas publicadas que versarem sobre fato idêntico".

(...)

Concluindo, o produto comestível resultante do abate de aves, peixes, gado bovino, bufalino, caprino, ovino e suíno, simplesmente temperados e desde que não adicionados de nitritos e nitratos ou submetidos a temperatura superiores a 45°C, observadas as restrições previstas nos subitens 23.1 e 23.2, não perdem as características de produto natural, tendo, portanto, os benefícios da redução da base de cálculo.

(Sem grifos no original).

Na mesma linha, tem-se a Consulta de Contribuintes nº 177/03, que ratifica esse entendimento:

“Com efeito, o Parecer DOET/SLT nº 50/99, de 18/11/99, não define o produto industrializado como entende a Consulente.

(...)

Diz o Parecer que o produto simplesmente temperado e desde que não adicionado de nitrito e nitrato ou submetido

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

à temperatura superior a 45°, não perde a característica de produto natural, ou seja, a questão tratada no Parecer é o alcance do que seja produto temperado, sem perder a característica de produto natural.”

(Sem grifos no original).

No caso do produto indicado (Charque Paineira Jerked), ressalta-se que a própria empresa Paineira, em seu site ( ), informa que, na fabricação desse item, são empregados os componentes nitrito e nitrato de sódio.

Logo, correto o procedimento adotado pela Fiscalização ao exigir o imposto integral sobre as operações de saída do produto “Charque Paineira Jerked”.

Cumpra trazer novamente o questionamento da Impugnante em relação à instituição, ou não, do regime de substituição tributária para alguns produtos objeto de autuação.

Conforme relatado nas análises das irregularidades anteriores, toda a discussão está em torno da adequada classificação dos produtos em relação à NCM e o correto enquadramento na descrição contida no Anexo XV do RICMS/02.

Cumpra reiterar que a aplicação do regime de substituição tributária estabelecido no Anexo XV do RICMS/02 tem por condições cumulativas encontrar-se o produto classificado em um dos códigos NBM/SH relacionados na Parte 2 desse Anexo e enquadrar-se na descrição contida no respectivo subitem. Verificadas essas condições, aplica-se a substituição tributária.

Diante disso, passa-se à análise de cada produto objeto de questionamento da Impugnante, relacionados a presente irregularidade, cuja apuração encontra-se nas planilhas “Tributação-S60D” de 2008 e 2009.

### Código do produto nº 40006 – Chá Oetker Erva Doce 30g.

A Impugnante alega que a Fiscalização exigiu ICMS sobre a saída, porém o produto está sujeito à substituição tributária desde 01/11/07 (Decreto nº 44.648/07). Segundo a Impugnante, a NCM correta é 0902, conforme demonstrado nas Notas Fiscais de entrada nºs 348637, de janeiro de 2008, 378065, de novembro de 2008, e 350752, de fevereiro de 2008, todas emitidas por Dr. Oetker Brasil Ltda, fls. 2713/2723.

Entretanto, de acordo com o que já foi demonstrado, esse produto encontra-se submetido ao regime normal de tributação. Assim, corretas as exigências fiscais de ICMS e multa de revalidação nas saídas da mercadoria em questão.

### Código do produto nº 109017 – Achocolatado Toddy 1litro.

A Impugnante alega que esse produto, cuja NCM é 2202.1000, passou a ser sujeito à substituição tributária a partir de 01/11/07, mediante publicação do Decreto nº 44.648/07.

Dentre as notas fiscais anexadas pela Impugnante, não foi possível identificar nenhuma que tivesse o produto em questão.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Entretanto, correta a Fiscalização ao exigir ICMS na saída desse produto, no período até 18/01/08, pois, conforme já demonstrado anteriormente, o produto em questão passou a ser sujeito à substituição tributária somente após 19/01/08, com a publicação do Decreto nº 44.701 de 08/01/08.

Reitera-se que, nessa mesma linha, encontram-se todos os produtos similares (achocolatados líquidos) que foram objeto de questionamento pela Impugnante, cujos Códigos são de nºs 175197 (Achoc Danette liq 200ml), 32445 (Achoc Toddynho 200ml), 306850 (Achoc Kapo 200ml), 34852 (Beb Lac Itambyinho Cho 200ml), e 47302 (Achoc Itambé Choc 1l).

Ressalta-se que as exigências fiscais são relativas a fatos geradores ocorridos antes da instituição da substituição tributária para as mercadorias autuadas.

Menciona-se que, dentre as notas fiscais juntadas aos autos pela Impugnante e relacionadas aos produtos citados, as Notas Fiscais de nºs 66226 (Danone Ltda fls. 2736) e 845088 (Minasmix Atacado Distribuidor Ltda – fls. 2737) foram emitidas em data posterior à instituição da substituição tributária pelo Decreto nº 44.701/08, o que fragiliza a comprovação pretendida pela Autuada, embora o que seja importante, neste momento, seja a correta análise do enquadramento do produto ao regime de substituição tributária.

### Código do produto nº 171991 – Caldo Arisco Legumes 57g.

A Impugnante alega que esse produto está sujeito à substituição tributária, conforme Nota Fiscal nº 791135 da Minasmix Atacado Distribuidora Ltda, anexada às fls. 2734, nos termos do Decreto nº 44.147/05.

Contudo, cabe ressaltar que o citado decreto não se refere à instituição da substituição tributária de produtos alimentícios.

A Fiscalização não refuta as argumentações da Defesa, restringindo a sustentação de que esse produto não consta do levantamento quantitativo.

De fato, o produto não faz parte do levantamento quantitativo relativo à constatação de entrada ou saída desacobertada de mercadoria, entretanto, ele compõe a planilha “Tributação-S60D” de 2008, correspondente a presente irregularidade.

Necessária, então, a análise do produto em questão, cuja classificação mais adequada pela NCM é a 21.04.10.11:

21.04 - PREPARAÇÕES PARA CALDOS E SOPAS; CALDOS E SOPAS PREPARADOS; PREPARAÇÕES ALIMENTÍCIAS COMPOSTAS HOMOGENEIZADAS.

2104.10 - -Preparações para caldos e sopas; caldos e sopas preparados.

2104.10.1 - Preparações para caldos e sopas.

2104.10.11 - Em embalagens imediatas de conteúdo inferior ou igual a 1kg.

Em consulta ao Anexo XV do RICMS/02, constata-se que o referido produto encontra-se sujeito à substituição tributária desde 01/01/08, com a publicação do Decreto nº 44.648/07:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Efeitos de 1º/01/2008 a 31/01/2009 - Acrescido pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 2º, II, ambos do Dec. nº 44.648, de 1º/11/2007:

Subitem	Código NBM/SH	MVA (%)
35.16	2104.10.11	43

Descrição

Preparações para caldos e sopas, em embalagens imediatas de conteúdo inferior ou igual a 1kg.

Por considerar o produto em análise sujeito ao regime normal de tributação, a Fiscalização exigiu ICMS e multa de revalidação na constatação de aplicação incorreta de alíquota do imposto nas correspondentes operações de saída.

Diante disso, pertinente a exclusão das exigências fiscais relativas ao produto de Código nº 171991 - "Caldo Arisco Legumes 57g", uma vez que ele se encontra sujeito à substituição tributária desde 01/01/08, com a publicação do Decreto nº 44.648/07.

### Código do produto nº 265287 – Iog Ninho Soleil Tubinho 120g.

A Impugnante alega que a Fiscalização exigiu ICMS sobre a saída, porém o produto está sujeito à substituição tributária, conforme Nota Fiscal nº 3071 da Real Minas Laticínios Ltda, de fevereiro de 2008, nos termos do Decreto nº 44.648/07.

A Fiscalização exigiu ICMS e multa de revalidação em relação ao produto em discussão, pela constatação de aplicação incorreta de alíquota nas suas operações de saída, por considerá-lo sujeito ao regime normal de tributação.

Entretanto, de acordo com a análise demonstrada anteriormente, constata-se que o referido produto encontra-se sujeito à substituição tributária desde 01/01/08, com a publicação do Decreto nº 44.648/07, conforme entendimento da Defesa.

Diante disso, pertinente a exclusão das exigências fiscais relativas à aplicação incorreta de alíquota do ICMS nas operações de saída do produto de Código nº 265287 – Iog Ninho Soleil Tubinho 120g.

Cumprе salientar que, embora a Impugnante sustente que todos os demonstrativos apontados às fls. 2647/2712 são relativos às operações objeto de autuação de cada produto por ela questionado, eles não correspondem integralmente às operações objeto de exigência fiscal.

### **Aproveitamento integral de créditos de ICMS relativos a aquisições de produtos da cesta básica**

Constatou-se o aproveitamento integral de créditos de ICMS, relativos a aquisições de produtos da cesta básica, cujas saídas subsequentes ocorreram com redução da base de cálculo prevista no item 19 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02, sem observância da previsão constante do art. 71, inciso IV do RICMS/02, e do art. 31, § 1º da Lei nº 6.763/75 (item 5.3 do Relatório Fiscal).

A Autuada não efetuou a anulação do crédito de forma que sua parte utilizável não excedesse a 7% (sete por cento) do valor da base de cálculo do imposto

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

considerada na aquisição das mercadorias, infringindo as disposições do item 19, subitem 19.4 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02.

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

Os valores estornados, relativos a esta irregularidade, encontram-se descritos nas planilhas “Tabela-Estorno” de 2008 e 2009, anexadas às fls. 1025/1140 dos autos.

O demonstrativo do crédito tributário encontra-se lançado às fls. 20/21, sendo que não foi alterado na reformulação do crédito tributário.

A Impugnante afirma que, em relação aos produtos da cesta básica, não se aplica a regra do item 19.4 do Anexo IV do RICMS/02.

Argumenta que, por força da norma constitucional vigente, princípio constitucional da não cumulatividade, a limitação do creditamento deverá ser proporcional à vantagem tributária concedida.

Reproduz excertos do Acórdão nº 18.796/08/3ª, deste Conselho, cuja decisão foi nesse sentido.

Com efeito, o inciso I do § 2º do art. 155 da Constituição Federal dispõe sobre o regime da não cumulatividade da seguinte forma:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

§ 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;

(...)

Ao tratar da restrição ao crédito, o constituinte cuidou de excluir do regime de créditos as operações com isenção ou não incidência, conforme prescrição contida no inciso II do mencionado dispositivo, *in verbis*:

(...)

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

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

(...)

Por outro lado, atendendo à determinação constitucional, a Lei Complementar nº 87/96 disciplina o regime de compensação de crédito do ICMS da seguinte forma:

Art. 19. 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 e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.

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.

(...)

§ 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.

Ao exercer a competência legislativa plena, o Poder Legislativo mineiro cravou na Lei nº 6.763/75 a obrigação do estorno conforme adiante:

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

(...)

§ 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;

### Regulamentando a matéria, o RICMS/02 assim dispõe:

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.

(...)

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  e  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:

(...)

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;

Por fim, ao conceder o benefício da redução da carga tributária para as operações com produtos da cesta básica, o item 19 do Anexo IV do RICMS/02 determina a redução de base de cálculo na saída, em operação interna, dos produtos alimentícios nele relacionados, devendo o contribuinte, ao ditame do item 19.4, estornar o crédito que exceder a 7% da base de cálculo nas respectivas aquisições.

Assim dispõe o item 19.4:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

19.4 - Na hipótese de aquisição de mercadoria referida neste item, com carga tributária superior a 7% (sete por cento), estando a operação subsequente com a mercadoria 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:

a) Revogado

b) Revogado

c) farinha de trigo, adquirida do fabricante ou do centro de distribuição a ele vinculado, ambos estabelecidos no Estado;

d) mistura pré-preparada de farinha de trigo a que se refere o item 15 da Parte 6 deste Anexo, adquirida do fabricante ou do centro de distribuição a ele vinculado, ambos estabelecidos no Estado;

e) relacionados nos itens 39 a 43, 49 a 54 e 59 da Parte 6 deste Anexo;

**Efeitos de 15/12/2002 a 27/12/2013 - Redação original:**

"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:"

**Efeitos de 15/12/2002 a 31/01/2011 - Redação original:**

"a) leite pasteurizado tipo "A", tipo "B", tipo "C" e leite tipo "longa vida"; quando adquirido em operação interna e destinado à industrialização;"

**Efeitos de 15/12/2002 a 11/03/2014 - Redação original:**

"b) alho em estado natural;"

**Efeitos de 15/12/2002 a 28/02/2014 - Redação original:**

"c) farinha de trigo;

d) mistura pré-preparada de farinha de trigo a que se refere o item 15 da Parte 6 deste Anexo."

**Efeitos de 1º/07/2010 a 29/09/2014 - Redação dada pelo art. 1º, I, e vigência estabelecida pelo**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

**art. 2º, I, ambos do Dec. nº 45.405, de 22/06/2010:**

"e) relacionados nos itens 39 a 41 e 43 da Parte 6 deste Anexo."

**Efeitos de 15/05/2008 a 30/06/2010 - Redação dada pelo art. 2º, e vigência estabelecida pelo art. 3º, ambos do Dec. nº 44.809, de 14/05/2008:**

"e) relacionados nos itens 39 a 41 e 43 da Parte 6 deste Anexo."

**Efeitos de 15/12/2002 a 14/05/2008 - Acrescido pelo art. 5º e vigência estabelecida pelo art. 6º, I, "c", ambos do Dec. nº 43.367, de 03/06/2003:**

"e) relacionados nos itens 39 a 43 da Parte 6 deste Anexo."

Dessa forma, o item 19.4 do Anexo IV do RICMS/02 é claro no que deve ser mantido de crédito, ou seja, estorna-se o crédito excedente a 7% (sete por cento), quando houver redução da base de cálculo da saída, não importando se a tributação foi a 12% (doze por cento).

Vê-se que o objeto desse lançamento é exatamente o estorno da diferença de alíquotas, em decorrência da apropriação do imposto destacado nos documentos fiscais com a aplicação da alíquota superior a 7% (sete por cento).

Vale mencionar a Consulta de Contribuintes nº 189/07, a qual traz a interpretação de que não importa a alíquota de saída, se 12% ou 7%, em qualquer hipótese o crédito admitido não pode exceder a 7%:

### **CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 189 /07:**

(MG de 29/09/07)

(...)

ICMS – REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO – ESTORNO DE CRÉDITO – Relativamente às operações internas com os produtos alimentícios alcançados pela redução da base de cálculo prevista no item 19, Parte 1 do Anexo IV do RICMS/2002, deverá ser efetuado o estorno do crédito excedente à carga tributária de 7% (sete por cento), na hipótese de aquisições com carga superior a este percentual, ainda que as saídas desses produtos se dêem com carga de 12% (doze por cento), por imposição da regra contida no subitem 19.4 do item citado, ressalvada previsão de manutenção integral de crédito.

Observa-se que os produtos que compõem as planilhas “Tabela-Estorno” não fazem parte das exceções à citada regra, o que vem a ocorrer somente a partir de 30/09/14, sendo que os exercícios autuados foram os de 2008 e 2009.

Resta afastada, portanto, a tese sustentada pela Impugnante no sentido do seu direito à proporcionalidade dos créditos do ICMS destacado na operação anterior, por força do conjunto normativo ora apresentado.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No que se refere à decisão constante do Acórdão nº 18.796/08/3ª, conforme destacado, as decisões prolatadas por este Conselho não têm efeito vinculante, sendo que os Conselheiros encontram-se adstritos à legislação vigente, nos termos do art. 110 do RPTA.

Desse modo, ao apropriar indevidamente o crédito do ICMS, a Autuada recolheu parcela a menor do imposto devido a este título, sendo corretas as exigências fiscais do ICMS complementar e a respectiva Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

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

(...)

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

Diante do aproveitamento indevido de crédito, a Fiscalização corretamente exigiu a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, que assim dispõe:

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;

Destaca-se que, conforme informação da Fiscalização às fls. 25, no presente trabalho, não houve Recomposição da Conta Gráfica de ICMS, pois a Contribuinte apresentou saldo devedor em todo o período autuado, de 01/01/08 a 31/12/09, o que está demonstrado às fls. 26/28.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. Também em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 2.450/2.451 e, ainda, para: (1) excluir as exigências de ICMS e respectiva multa de revalidação no tocante à apuração de entradas desacobertas de produtos sujeitos à tributação normal; (2) excluir as exigências de ICMS e respectiva multa de revalidação, relativas à apuração de saída desacoberta do produto de Código nº 265287 - “Iog Ninho Soleil Tubinho 120g”; (3) excluir as exigências relativas ao produto de Código nº 222198 - “Cloro Santa Clara”, no que tange ao aproveitamento indevido de crédito de ICMS oriundo da entrada de mercadorias sujeitas à substituição tributária; (4) excluir as exigências relativas aos produtos de Códigos nºs 171991 - “Caldo Arisco Legumes 57g” e 265287 - “Iog Ninho

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Soleil Tubinho 120g”, no tocante à irregularidade de aplicação incorreta de alíquota do ICMS nas operações de saída. Vencido, em parte, o Conselheiro Marcelo Nogueira de Moraes (Revisor), que excluía, ainda, os produtos utilizados na padaria, relacionados às fls. 1.167. Vencido, também em parte, o Conselheiro Antônio César Ribeiro, que além das exclusões feitas pelo Conselheiro Revisor, excluía, ainda, as exigências relativas aos itens agrupáveis por espécie e valor, do Levantamento Quantitativo. Pelo impugnante, sustentou oralmente o Dr. André Barros de Moura e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Soraia Brito de Queiroz Gonçalves. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Marcelo Nogueira de Moraes (Revisor) e Antônio César Ribeiro.

**Sala das Sessões, 29 de janeiro de 2015.**

**Maria de Lourdes Medeiros  
Presidente**

**Marco Túlio da Silva  
Relator**

P

---

Acórdão:	21.763/15/1ª	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.000198102-51	

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Impugnação: 40.010134610-61  
Impugnante: Comércio e Distribuição Sales Ltda  
IE: 625214297.08-26  
Proc. S. Passivo: André Barros de Moura/Outro(s)  
Origem: DF/Juiz de Fora

---

Voto proferido pelo Conselheiro Marcelo Nogueira de Moraes, 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 é relativa às saídas desacobertadas de mercadorias que foram utilizadas na padaria, relacionadas às fls. 1.167, sendo que a decisão proferida manteve o respectivo lançamento.

No caso em comento, a Fiscalização analisou as razões apresentadas pela Impugnante e acatou parcialmente as argumentações, excluindo as exigências relativas aos produtos de códigos nºs 277662 (“Tegral Panettone Purato kg”), 220453 (“forma alumínio”) e 269650 (“azeitona PT FAT Colosso Kg padaria”), nos termos da retificação do crédito tributário de fls. 2450/2456, por considerá-los como insumo no processo produtivo do estabelecimento.

Em relação aos demais produtos, sustenta a Fiscalização, em sua Manifestação Fiscal às fls. 2617, que “não parece razoável que o contribuinte utilize embalagens de pequena quantidade, próprio do consumo de cliente, no seu processo produtivo”, como, por exemplo, “canela casca pirata 10 gramas”, “milho verde Goiás verde 200 gramas” e “molho shoyu Pirata 150 ml”.

Todavia, nesse particular, o lançamento merece reparos.

Denota-se da manifestação fiscal, que os abatimentos foram realizados utilizando critérios atécnicos.

A título de exemplo, a mercadoria “canela casca pirata 10 gramas”, segundo a Fiscalização, não poderia ter sido utilizada em seu processo de produção por ser uma embalagem pequena.

Pelo exposto, verifica-se que, na realidade, vários produtos foram consumidos no próprio estabelecimento para industrialização de outros produtos, não tendo sido, portanto, vendidos sem nota fiscal.

Contudo, remanesce a dúvida no que tange a sua verificação/identificação.

No caso, é importante destacar que o Código Tributário Nacional, em seu art. 112, inciso II, dispõe que deve ser realizada uma interpretação mais favorável ao contribuinte quanto à natureza ou às circunstâncias materiais do fato.

O Egrégio Superior Tribunal de Justiça entende pela aplicação da interpretação mais benéfica. Veja-se:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ICMS. ADULTERAÇÃO DE GUIAS DE RECOLHIMENTO PELOS VENDEDORES. IMPUTAÇÃO DE FRAUDE AOS COMPRADORES A PRETEXTO DE APLICAÇÃO DA REGRA OBJETIVA DO ART. 136, DO CTN. INAPLICABILIDADE.

1. TRATANDO-SE DE ILÍCITO PRATICADO POR TERCEIRO, SEM O CONCILIUM FRAUDIS DO ADQUIRENTE, CONTRIBUINTE, IMPÕE-SE EXIMÍ-LO DOS CONSECUTÓRIOS DA INFRAÇÃO À LUZ DO ART. 137 C/C ART. 112, DO CTN.

2. DEVERAS, EXIGINDO A LEI ELEMENTO SUBJETIVO CONSISTENTE NO "DOLO ESPECÍFICO", O ADQUIRENTE QUE, MERCÊ DE CONTRIBUINTE, RECOLHE COM BASE EM GUIAS FALSIFICADAS POR TERCEIRO, NÃO PODE SER APENADO TRIBUTARIAMENTE, DEVIDO ADIMPLIR A OBRIGAÇÃO A QUAL DEVE SER ACRESCIDA, APENAS, DE JUROS DE MORA E CORREÇÃO MONETÁRIA.

3. **É DA TRADIÇÃO POSITIVA BRASILEIRA, ALIMENTADA PELAS FONTES ROMANAS, A INTERPRETAÇÃO MAIS FAVORÁVEL AO SUJEITO PASSIVO TRIBUTÁRIO. APLICAÇÃO DO ART. 112, DO CTN (BENIGNA AMPLIANDA).**

4. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO, PORÉM, IMPROVIDO. (RESP 457745 / RS)

(SEM DESTAQUE NO ORIGINAL).

No caso em comento, resta patente que a quantidade de produto em determinada embalagem, por exemplo, não poderia ser utilizada como parâmetro para manter ou não a exação, com o que, deve ser realizada uma interpretação mais favorável à Contribuinte.

Por todo o exposto, tendo sido comprovado nos autos que a Impugnante consome em seu próprio estabelecimento, produtos para industrialização de outros produtos, ou seja, não ocorre a respectiva saída, bem como, sendo latente a existência de dúvida sobre quais produtos foram utilizados, e realizando-se uma interpretação mais benéfica à Contribuinte, julgo parcialmente procedente o lançamento para, além da decisão majoritária, excluir do lançamento, os produtos utilizados na padaria, relacionados às fls. 1.167.

**Sala das Sessões, 29 de janeiro de 2015.**

**Marcelo Nogueira de Moraes**  
**Conselheiro**

Acórdão:

21.763/15/1ª

Rito: Sumário

PTA/AI:

01.000198102-51

21.763/15/1ª

36

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Impugnação: 40.010134610-61  
Impugnante: Comércio e Distribuição Sales Ltda  
IE: 625214297.08-26  
Proc. S. Passivo: André Barros de Moura/Outro(s)  
Origem: DF/Juiz de Fora

---

Voto proferido pelo Conselheiro Antônio César Ribeiro, 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.

“Data venia”, discorda-se do entendimento de que não seja crível admitir o agrupamento reclamado pela Contribuinte no caso vertente dos autos, pois, além da questão da razoabilidade jurídica, que é instrumento que dá suporte às decisões administrativas e Judiciais (Princípio da Razoabilidade), é fato público e notório, sobretudo à época dos fatos geradores, que em estabelecimentos da envergadura da Autuada, o caixa “à frente do consumidor”, “passa os produtos de mesma espécie (marca) e preço”, a despeito da fragrância e cor serem distintos, vale dizer, passa tudo de forma “agrupada” quando da saída dos produtos.

A Autuada demonstra isso nos autos, ou seja, que há determinados produtos que, se considerados no levantamento de forma agrupada, levando em conta apenas a variável da espécie e do preço, não repercute em diferença alguma no levantamento quantitativo.

Efetivamente, o argumento da Contribuinte neste pormenor não é somente razoável: é também verdadeiro e de conhecimento notório de todos nós.

Neste compasso, entende-se que a melhor Justiça é referendar as exclusões sugeridas pelos Conselheiros e, ainda, referendar o fato de que o levantamento quantitativo seja feito de forma agrupada quando se tratar de mercadorias de mesma espécie e valor.

Com tais considerações, acolhem-se as exclusões defendidas pelo relator e pelo Conselheiro Revisor, admitindo ainda, seja o levantamento quantitativo feito de forma agrupada quando houver mercadorias de mesma espécie e valor.

**Sala das Sessões, 29 de janeiro de 2015.**

**Antônio César Ribeiro  
Conselheiro**