

Acórdão: 22.142/19/2ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000962998-09  
Impugnação: 40.010146218-43  
Impugnante: DHF Produtos Alimentícios Ltda.  
IE: 186079560.00-57  
Proc. S. Passivo: João Paulo Fanucchi de Almeida Melo/Outro(s)  
Origem: DFT/Contagem

**EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - OPERAÇÃO SUBSEQUENTE COM REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO.** Constatou-se aproveitamento integral de créditos de ICMS relativos a aquisições de mercadorias, cujas saídas ocorreram com redução da base de cálculo prevista no item 19 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02. Infração caracterizada nos termos do art. 31, § 1º c/c art. 32, inciso IV da Lei nº 6.763/75 e nos arts. 70, § 1º e 71, inciso IV do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Versa a presente autuação sobre aproveitamento indevido e integral de créditos de ICMS, no período de 01/01/14 a 31/10/17, decorrentes de aquisições interestaduais de mercadorias listadas no item 60 da Parte 6 do Anexo IV do RICMS/02, cujas saídas subsequentes ocorreram com redução da base de cálculo prevista no item 19 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02, contrariando o disposto no subitem 19.4 do mesmo Anexo IV e no art. 71, inciso IV do RICMS/02.

As exigências referem-se ao ICMS indevidamente apropriado, acrescido da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, por meio de procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 86/113, requerendo, ao final, o integral provimento de sua defesa.

Através do Termo de Rerratificação de Lançamento acostado às fls. 165/166, o Fisco promove a retificação de dispositivos legais digitados erroneamente no Auto de Infração, inerentes às penalidades aplicadas, e de valores referentes a parcelas do crédito tributário, também digitadas incorretamente no relatório fiscal anexado ao AI.

Ato contínuo, o Fisco concede à Impugnante o prazo original de 30 (trinta) dias para aditamento ou apresentação de nova impugnação, bem como para pagamento ou parcelamento do crédito tributário, com as reduções legalmente previstas.

Regularmente cientificada, a Impugnante adita sua impugnação às fls. 170/184, cujos argumentos são refutados pelo Fisco às fls. 186/217.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de fls. 224/253, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e, no mérito pela procedência do lançamento, observado o Termo de Rerratificação de Lançamento de fls. 165/166.

Em sessão realizada em 09/05/19, acorda a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, nos termos da Deliberação nº 03/2016 do Conselho Pleno do CCMG, em deferir o requerimento de adiamento do julgamento pautado para 30/05/19, retirando o processo de pauta e marcando-se extrapauta para o dia 05/06/19.

## ***DECISÃO***

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CCMG foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações.

### **Das Preliminares**

#### **Arguição de Nulidade do Lançamento – “Flagrante Cerceamento de Defesa”**

A arguição da Impugnante quanto a um hipotético cerceamento de defesa, em razão da alegação de ter tido acesso ao PTA somente na semana de vencimento do prazo para protocolização de sua impugnação, o que acarretaria nulidade do Auto de Infração, afigura-se prejudicada.

Com efeito, conforme já relatado, após o Termo de Rerratificação de Lançamento acostado às fls. 165/166, a Impugnante teve a seu dispor novo prazo de 30 (trinta) dias para aditamento ou apresentação de nova impugnação, bem como para pagamento ou parcelamento do crédito tributário, com as reduções legalmente previstas.

No novo prazo a ela concedido, a Impugnante aditou sua defesa, nos termos dos documentos de fls. 170/184, sendo imprópria, portanto, qualquer arguição de cerceamento de defesa, baseada em alegação de ter tido acesso ao PTA somente na semana de vencimento do prazo para protocolização de sua **impugnação original**.

#### **Arguição de Nulidade do Lançamento - “Crédito Tributário Exigido (tributo, multas e juros) – Vício de Forma” e “Inobservância de Forma para Aplicação das Multas – Vício Material”**

A Impugnante destaca, inicialmente, que *“dentre os requisitos do ato administrativo, deve ser observado no lançamento tributário, ato administrativo em sua excelência, a forma”*, ressaltando que, no presente caso, *“ela, a forma, não foi respeitada, o que acarreta a nulidade do ato administrativo”*.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Isso porque, prossegue a Impugnante, sobre o valor do crédito tributário exigido no presente caso, é possível extrair os seguintes trechos do Auto de Infração:

- Informação 01 (campo “Valor Atual do Crédito Tributário” do AI – fl. 02):

**VALOR ATUAL DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO:** R\$ 1.976.289,69

(HUM MILHÃO NOVECENTOS E SETENTA E SEIS MIL DUZENTOS E OITENTA E NOVE REAIS E SESENTA E NOVE CENTAVOS)

- Informação 02 (campo “Crédito Tributário Consolidado por Recita” do AI – fl. 05):

CRÉDITO TRIBUTÁRIO CONSOLIDADO POR RECEITA		
CÓDIGO DE RECEITA	VALOR	JUROS
1826 MULTA ISSO.	R\$ 417.660,61	R\$ 0,00
3228 ICMS	R\$ 835.321,25	R\$ 203.764,79
5223 MULTA REV.	R\$ 417.660,73	R\$ 101.882,31
TOTAL	R\$ 1.670.642,59	R\$ 305.647,10
TOTAL GERAL	R\$ 1.976.289,69	

- Informação 03 (item 5 do Relatório Fiscal anexado ao Auto de Infração - fl. 08):

5 - DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO EM VALOR ORIGINAL - ANOS 2014 A 2017:				
ANO	ICMS 322-8	MR (50%) 522-3	MI (50%) 182-6	TOTAL
2014	176.906,53	88.453,26	88.453,26	353.813,05
2015	171.250,93	85.625,46	85.625,46	342.501,85
2016	147.859,66	147.859,66	591.438,64	147.859,66
2017	95.722,24	95.722,24	382.888,95	95.722,24
<b>SOMATÓRIO =</b>	<b>835.321,25</b>	<b>417.660,62</b>	<b>417.660,62</b>	<b>1.670.642,50</b>

Quanto a essas informações, a Impugnante apresenta as seguintes argumentações e arguições:

“Nota-se, Nobres Conselheiros, que no mesmo Auto de Infração existem informações e cálculos distintos sobre qual seria o valor do crédito tributário no período fiscalizado: (i) R\$ 1.976.289,69 e (ii) R\$ 1.670.642,50.

Além disso, do item ‘5 – DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO EM VALOR ORIGINAL – ANOS 2014 A 2017’ é possível identificar evidente erro nos cálculos aritméticos.

Ora, os valores de ICMS de R\$ 176.906,53, R\$ 171.250,93, R\$ 147.859,66, R\$ 95.722,24 somados, atingem o montante de R\$ 591.739,36 e não de R\$ 835.321,25, como apontado pela fiscalização.

Bem como os valores das colunas ‘MR (50%) 522-3’ e ‘MI (50%) 182-6’ possuem o mesmo resultado (R\$ 417.660,62), mas possuem valores anuais distintos. Como seria possível somar fatores distintos e obter o mesmo resultado?

Aliás, veja-se que no campo 'MI (50%) 182-6', no ano de 2016 é apontado o valor de R\$ 591.438,64, valor esse que é, sozinho, superior ao resultado encontrado pela fiscalização (R\$ 417.660,62).

Tais constatações já seriam suficientes para demonstrar a nulidade do Auto de Infração, em razão da indicação errônea do valor total devido pela Impugnante.

Existindo valores distintos no Auto de Infração poderia a Impugnante 'escolher' aquele que lhe fosse mais benéfico? Deveria adivinhar a intenção da fiscalização? Deveria corrigir eventuais erros no Auto de Infração? Certamente nenhuma dessas opções seria possível.

A ora Impugnante não pode presumir qual o valor do crédito tributário (tributo, multas, juros) está sendo exigido.

O Decreto 44.747/08 ... (RPTA) é claro ao dispor sobre os elementos obrigatórios de qualquer Auto de Infração:

Art. 89. O Auto de Infração e a Notificação de Lançamento conterão, no mínimo, os seguintes elementos:

I - número de identificação;

II - data e local do processamento;

III - nome, domicílio fiscal ou endereço do sujeito passivo e os números de sua inscrição estadual e no CNPJ ou CPF;

IV - descrição clara e precisa do fato que motivou a emissão e das circunstâncias em que foi praticado;

V - citação expressa do dispositivo legal infringido e do que comine a respectiva penalidade;

VI - valor total devido, discriminado por tributo ou multa, com indicação do período a que se refira;

VII - os prazos em que o crédito tributário poderá ser pago com multa reduzida, se for o caso;

VIII - intimação para apresentação de impugnação administrativa, se cabível, com indicação do respectivo prazo, ou anotação de se tratar de crédito tributário não-contencioso;

IX - a indicação da repartição fazendária competente para receber a impugnação, em se tratando de crédito tributário contencioso.

Há expressa determinação de que deve-se lavrar o Auto de Infração com precisão e clareza, descrever o fato e apresentar a disposição legal infringida e a penalidade aplicável, bem como o valor total devido.

No presente caso, o que se verifica é que, da leitura do Auto de Infração, não é possível aferir qual o valor total devido, em total afronta a legislação pátria. O Fisco descumpriu a própria legislação local. Não é possível que a Impugnante presuma qual o valor do crédito tributário.

Portanto, **é muito claro o prejuízo causado à Impugnante, que teve o seu direito de defesa cerceado** por não saber, efetivamente, o valor do crédito tributário exigido. Especialmente levando em conta que existem cálculos distintos no Auto de Infração, eivados de erros nos cálculos aritméticos.

**Evidente violação à ampla defesa e ao contraditório ...** (Grifou-se)

Lado outro, a Impugnante aduz que “*o requisito do ato administrativo da forma também não foi respeitado, o que acarreta em nulidade do ato administrativo*”, isso porque, “*sobre as penalidades aplicadas ao presente caso, é possível extrair os seguintes trechos do Auto de Infração*”:

- Informação 01 (relatório parcial do Auto de Infração):

Comprovado que houve o aproveitamento integral dos créditos indevidamente, foi lavrado este auto de infração com as penalidades cabíveis como prevê a legislação tributária.

Exigiu-se o ICMS devido, a multa de revalidação e a multa isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei 6.763/75

- Informação 02 (campo “Penalidade” do Auto de Infração):

LEI ESTAD 6.763 DE 26/12/1975, Anexo 56 - Artigo II

LEI ESTAD 6.763 DE 26/12/1975, Anexo 55 - Artigo XXVI

- Informação 03 (item 7 do Relatório Fiscal anexado ao Auto de Infração – fl. 09):

#### **7 - PENALIDADES**

Lei Estadual 6763/75: Arts. 55 XXVI e 56 II da Lei 6.763/75

Com relação a esses fatos, a Impugnante pronuncia-se da seguinte forma:

“... no mesmo Auto de Infração existem pelo menos três informações distintas: (i) aplicação de multa de revalidação e multa isolada, prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei 6.763/75; (ii) aplicação das penalidades previstas no Anexo 56 – Artigo II e Anexo 55 – Artigo XXVI, ambos previstos na Lei 6.763/75; (iii) aplicação das penalidades previstas nos artigos 55, XXVI e 56, II, ambos previstos na Lei 6.763/75.

Tal constatação já seria o suficiente para demonstrar a nulidade do Auto de Infração, em razão da indicação errônea da penalidade aplicável, ou melhor, das diversas informações diferentes e divergentes, o que implica numa total impossibilidade de saber com precisão qual o teor da acusação que a contribuintes está sofrendo.

A ora Impugnante não pode presumir a qual penalidade está sendo sujeitada.

Afinal, qual é a acusação que está sendo endereçada à DHF?

Nítido e evidente que o primeiro princípio de qualquer acusado, seja na seara penal, seja no direito tributário, não está sendo observado: ser bem acusado para poder republicaneamente **exercer o seu direito constitucional de defesa**, à luz do devido processo legal.

A propósito, nesta esteira, o Decreto 44.747/2008, ..., dispõe:

[...]

Há expressa determinação de que deve-se lavrar o Auto de Infração com precisão e clareza, descreve o fato e apresentar a disposição legal infringida e a penalidade aplicável.

No presente caso, o que se verifica é que, da leitura do Auto de Infração, não é possível aferir qual a penalidade aplicável, em total afronta a legislação pátria. O Fisco descumpriu a própria legislação local.

Em forma de questionamento:

- 1) foram aplicadas as multas de revalidação e isolada?
- 2) quais os artigos/dispositivos legais que fundamentaram a aplicação das respectivas multas?
- 3) como seria possível fundamentar a aplicação de multas em artigos inexistentes na citada Lei 6.763/75, quais sejam, 'Anexo 56 - Artigo II' e 'Anexo 55 - Artigo XXVI'?
- 4) qual a conduta praticada pela Impugnante que se enquadra na previsão legal que autorize a aplicação de penalidades?
- 5) qual a subsunção do fato à norma?

Em adição, sem maiores rodeios, é muito claro outro prejuízo causado à Impugnante, **que teve o seu direito de defesa novamente cerceado** por não saber, efetivamente, as penalidades aplicadas,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

especialmente para elaboração da sua defesa na esfera administrativa.

... por este motivo, o Auto de Infração deve ser anulado, em razão da nulidade do ato administrativo por inobservância do requisito da forma, configurando vício material ou, eventualmente, vício formal.” (Grifou-se)

No entanto, ao contrário das alegações da Impugnante, não há que se falar em nulidade do Auto de Infração ou em cerceamento de defesa, uma vez que, como já afirmado, os erros por ela apontados, contidos no lançamento originalmente formalizado, foram devidamente sanados pelo Fisco mediante o Termo de Rerratificação de Lançamento acostado às fls. 165/166, oportunidade em que foi concedido à Impugnante novo prazo de 30 (trinta) dias para aditamento ou apresentação de nova impugnação, o que efetivamente acabou ocorrendo, pois a Impugnante aditou sua defesa às fls. 170/184.

Esclareça-se, inicialmente, que o valor questionado pela Impugnante, constante no campo “Valor Atual do Crédito Tributário” (R\$ 1.976.289,69) está correto, correspondendo ao valor do crédito tributário atualizado até a data da emissão do Auto de Infração.

Os dados constantes no campo “Crédito Tributário Consolidado por Receita”, reproduzidos no quadro abaixo, também estão corretos, refletindo exatamente o crédito tributário demonstrado à fl. 18, sendo que o valor de R\$ 1.670.642,59, corresponde ao valor nominal do crédito tributário, e o valor de R\$ 1.976.289,69, como já afirmado, equivale à soma do valor nominal com os juros incidentes até a data da lavratura do Auto de Infração, atendendo, pois, ao disposto no art. 89, inciso VI do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08.

CRÉDITO TRIBUTÁRIO CONSOLIDADO POR RECEITA		
CÓDIGO DE RECEITA	VALOR	JUROS
1826 MULTA ISSO.	R\$ 417.660,61	R\$ 0,00
3228 ICMS	R\$ 835.321,25	R\$ 203.764,79
5223 MULTA REV.	R\$ 417.660,73	R\$ 101.882,31
TOTAL	R\$ 1.670.642,59	R\$ 305.647,10
TOTAL GERAL	R\$ 1.976.289,69	

Art. 89. O Auto de Infração e a Notificação de Lançamento conterão, no mínimo, os seguintes elementos:

(...)

VI - valor total devido, discriminado por tributo ou multa, com indicação do período a que se refira;

(...)

Lado outro, *mister* se faz destacar que o art. 92 do RPTA estatui que as incorreções ou as omissões da peça fiscal não acarretarão a sua nulidade, quando nela

constarem elementos suficientes para determinar com segurança a natureza da infração arguida, norma que se aplica perfeitamente ao caso dos autos.

RPTA

Art. 92. As incorreções ou as omissões da peça fiscal não acarretarão a sua nulidade, quando nela constarem elementos suficientes para determinar com segurança a natureza da infração arguida.

Com efeito, analisando-se o relatório do Auto de Infração, bem como o Relatório Fiscal (complementar) a ele anexado, verifica-se que estes descrevem de forma clara e precisa o fato que motivou a presente autuação e das circunstâncias em que foi praticado, atendendo plenamente ao disposto no inciso IV do art. 89 do RPTA.

Art. 89. O Auto de Infração e a Notificação de Lançamento conterão, no mínimo, os seguintes elementos:

(...)

IV - descrição clara e precisa do fato que motivou a emissão e das circunstâncias em que foi praticado;

-----  
Relatório do Auto de Infração (fl. 02)

“Constatou-se que o contribuinte, no período de janeiro de 2014 a outubro de 2017, aproveitou crédito do imposto em valores superiores ao legalmente permitido, decorrente de aquisições interestaduais de mercadorias, cujas subseqüentes saídas ocorreram com redução da base de cálculo, sem observância da previsão constante do artigo 71, inciso IV do RICMS/02, artigo 31, § 1º e 32, inciso IV da Lei 6.763/75.

O contribuinte 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/MG.

As mercadorias relacionadas no item 60 da Parte 6 do Anexo IV do RICMS/MG estão beneficiadas nas Saídas Internas, pela Redução de Base de Cálculo, que resulta em alíquota de 7%.

Assim, a verificação do aproveitamento do crédito acima dos valores permitidos foi realizada através de ferramentas do Auditor Eletrônico, como a baixa das Notas Fiscais Eletrônicas e do SPED Fiscal da Autuada.

Comprovado que houve o aproveitamento integral dos créditos indevidamente, foi lavrado este auto de infração com as penalidades cabíveis como prevê a legislação tributária.

Exigiu-se o ICMS devido, a **multa de revalidação e a multa isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei 6.763/75**” (Grifou-se)

-----  
Relatório Fiscal (fls. 07/09)

“... 4 - IRREGULARIDADES APURADAS

Constatou-se que o contribuinte, no período de janeiro de 2014 a outubro de 2017, aproveitou crédito do imposto em valores superiores ao legalmente permitido, decorrente de aquisições interestaduais de mercadorias, cujas subsequentes saídas ocorreram com redução da base de cálculo, sem observância da previsão constante do artigo 71, inciso IV do RICMS/02, artigo 31, § 1º e 32, inciso IV da Lei 6.763/75.

O contribuinte 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/MG.

As mercadorias relacionadas no item 60 da Parte 6 do Anexo IV do RICMS/MG estão beneficiadas nas Saídas Internas, pela Redução de Base de Cálculo, que resulta em alíquota de 7%: ‘Produtos comestíveis resultantes do abate de aves, exceto os relacionados no item 62 desta Parte, de peixes ou de gado bufalino, caprino ou ovino, em estado natural, resfriados ou congelados’.

Entretanto, o item 19.4 da Parte 1 do Anexo IV determina que nas aquisições desses itens com carga tributária superior a 7%, estando a mercadoria subsequente beneficiada com a redução, deverá efetuar-se a anulação do crédito de forma que sua parte utilizável não exceda a 7% do valor da base de cálculo.

Assim, a verificação do aproveitamento do crédito acima dos valores permitidos foi realizada através de ferramentas do Auditor Eletrônico, como a baixa das Notas Fiscais Eletrônicas e do SPED Fiscal da Autuada. Filtraram-se, mensalmente, todas as notas fiscais de entrada contendo os itens beneficiados com a redução de base de cálculo cujas alíquotas foram

superiores a 7% (Item 60 da Parte 6 do Anexo IV do RICMS).

Os Livros 'Registro de Entradas' disponíveis através do SPED Fiscal constam do Anexo 02.

Confrontaram-se as notas fiscais eletrônicas baixadas com os Livros 'Registro de Entradas' disponíveis através do SPED Fiscal e verificou-se em quais houve a utilização integral do crédito do imposto, resultando nas planilhas 'Notas Fiscais Eletrônicas de Terceiros Filtrada por Itens 2014, 2015, 2016 e 2017' (Anexo 02).

Os valores a serem estornados encontram-se descritos na planilha 'Demonstrativo do Crédito Tributário' (Anexo 01). Tabela 2, 3 e 4; foram apurados através do Auditor Eletrônico - Módulo NFE - Nota Fiscal Eletrônica de Terceiros - Itens - base de cálculo dos produtos cujas saídas tem redução de base de cálculo (peixes), multiplicado pelo percentual de estorno (12% menos 7%). Foram confrontadas estas notas com o Livro Registro de Entradas, verificando-se assim o aproveitamento integral do imposto. Foram calculados os percentuais anuais de saída interna de produtos filtrado por itens (peixes) (tabela 1). Apurou-se o valor do crédito a ser estornado multiplicado por este percentual. Calculou-se a partir deste valor, a multa de revalidação e a multa isolada.

Comprovado que houve o aproveitamento integral dos créditos indevidamente, foi lavrado este auto de infração com as penalidades cabíveis como prevê a legislação tributária

Exigiu-se o ICMS devido, a **multa de revalidação e a multa isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei 6.763/75**.

[...]

7 - PENALIDADES:

Lei Estadual 6763/75: **Arts. 55, XXVI e 56, II da Lei 6.763/75...** (Grifou-se)

Em ambos os relatórios consta expressamente que foi exigido o ICMS devido, "*a multa de revalidação e a multa isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei 6.763/75*".

No campo 7 do Relatório Fiscal, as penalidades aplicadas foram perfeitamente indicadas, a saber: "*Arts. 55, XXVI e 56, II da Lei 6.763/75*" (fls. 7).

Da mesma forma, na legenda do "Demonstrativo do Crédito Tributário Mensal" (fls. 16/17) e do "Demonstrativo do Crédito Tributário Anual" (fls. 18), essas

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

mesmas penalidades também foram expressamente citadas, além de seus valores mensais e anuais terem sido corretamente indicados.

Os valores das parcelas mensais do crédito tributário, relativos ao ICMS, multa de revalidação e multa isolada, bem como o valor global do crédito tributário, constantes nos demonstrativos acostados às fls. 16/17 e 18, são exatamente os mesmos que se encontram indicados no Auto de Infração (fls. 03/05).

Tanto no Auto de Infração, quanto no Relatório Fiscal acima transcrito, dentre os dispositivos tidos por infringidos, foram especificados os arts. 8º, § 4º, 31, § 1º e 32, inciso IV, todos da Lei nº 6.763/75, assim como os arts. 70, § 1º, 71, inciso IV, 222, inciso XV e o item 19, subitem 19.4, da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02, todos eles absolutamente pertinentes com a acusação fiscal, confira-se:

### Lei nº 6.763/75

Art. 8º As isenções do imposto serão concedidas ou revogadas nos termos fixados em convênios celebrados e ratificados pelos Estados, na forma prevista na legislação federal.

(...)

§ 4º Para os efeitos da legislação tributária, considera-se isenção parcial o benefício fiscal concedido a título de redução de base de cálculo.

(...)

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

(...)

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

(...)

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 subseqüente com redução da base de cálculo, hipótese em que o estorno será proporcional à redução;

(...)

### RICMS/02

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

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 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 subseqüente operação ou prestação com redução da base de cálculo, hipótese em que o estorno será proporcional à redução;

(...)

Art. 222. Para os efeitos de aplicação da legislação do imposto:

(...)

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

(...)

### ANEXO IV DO RICMS/02

ITEM	HIPÓTESE/CONDIÇÕES	REDUÇÃO DE:	MULTIPLICADOR OPCIONAL PARA CÁLCULO DO IMPOSTO (POR ALÍQUOTA)		EFICÁCIA ATÉ:
			18%	12%	
19	SAÍDA, EM OPERAÇÃO INTERNA, DOS PRODUTOS ALIMENTÍCIOS: A) RELACIONADOS NOS ITENS 6, 7, 10 A 13, 25, 29, EXCETO NA HIPÓTESE DA ALÍNEA "C", 30 A 34, 55 A 58 E 62, DESDE QUE PRODUZIDOS NO ESTADO, E NOS ITENS 1, 4 A 5, 8, 9, 14 A 24, 26 A 28, 35 A 37, 44 A 48, 59 A 61, DA PARTE 6 DESTE ANEXO: EFEITOS DE 28/12/2013 A 28/09/2015				INDETERMINADA
	A) RELACIONADOS NOS ITENS 6, 7, 10 A 13, 25, 29, EXCETO NA HIPÓTESE DA ALÍNEA "C", 30 A 34, 55 A 58 E 62, DESDE QUE PRODUZIDOS NO ESTADO, E NOS ITENS 1 A 5, 8, 9, 14 A 24, 26 A 28, 35 A 37, 44 A 48, 59 A 61, DA PARTE 6 DESTE ANEXO:				
	A.1) NAS OPERAÇÕES TRIBUTADAS À ALÍQUOTA DE 18% (DEZOITO POR CENTO):	61,11	0,07		
A.2) NAS OPERAÇÕES TRIBUTADAS À ALÍQUOTA DE 12% (DOZE POR CENTO):	41,66		0,07		
	B) RELACIONADOS NOS ITENS 39 A 41, DESDE QUE PRODUZIDOS NO ESTADO, E NOS ITENS 42, 43 E 49 A 54, DA PARTE 6 DESTE ANEXO.	33,33	0,12		
[...]	[...]				
19.4	NA HIPÓTESE DE AQUISIÇÃO DE MERCADORIA REFERIDA NESTE ITEM, COM CARGA TRIBUTÁRIA SUPERIOR A 7% (SETE POR CENTO), ESTANDO A OPERAÇÃO SUBSEQÜENTE 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%				

Por outro lado, verifica-se que a Impugnante entendeu perfeitamente a infração que lhe foi imputada, o que pode ser verificado mediante simples leitura do tópico intitulado *“Do ICMS/tributo: da possibilidade de creditamento integral do ICMS nas aquisições realizadas pela Impugnante. Inexistência de previsão constitucional ou infraconstitucional (‘Lei Kandir’) que imponha o dever de anular o crédito quando a saída subsequente tiver redução da base de cálculo”* de sua peça defensiva.

Aliás, a Impugnante questiona, inclusive, a aplicabilidade da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75 ao caso concreto narrado nos autos.

Na verdade, o que ocorreu foram dois erros de digitação cometidos pelo Fisco, não percebidos no momento da formalização do lançamento, a saber:

- no campo próprio do Auto de Infração, relativo às penalidades aplicadas, digitou erroneamente “Anexo 56 – Artigo II” e “Anexo 55 – Artigo XXVI”, quando o correto seria “Artigo 56 – Inciso II” e “Artigo 55 – Inciso XXVI” da Lei nº 6.763/75, devendo-se reiterar que no Relatório Fiscal anexado ao AI, assim como nas planilhas demonstrativas do crédito tributário, os dispositivos legais referentes às penalidades cominadas foram corretamente especificados;
- na tabela inserida no Relatório Fiscal complementar (fl. 08), ocorreu digitação equivocada das parcelas que compõem o crédito tributário (ICMS, MR e MI), relativas aos exercícios de 2016 e 2017.

Assim, com fulcro no art. 145, inciso I do Código Tributário Nacional (CTN), o Fisco retificou os erros apontados pela Impugnante.

Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I - impugnação do sujeito passivo;

(...)

Os erros foram sanados mediante o Termo de Rerratificação de Lançamento (fls. 165/166), nos seguintes termos:

**“... 1. ONDE SE LÊ NO INÍCIO DA FL. 03:**

**PENALIDADES:**

LEI ESTAD. 6.763 DE 26/12/1975, ANEXO 56 - ARTIGO II

LEI ESTAD. 6.763 DE 26/12/1975, ANEXO 55 - ARTIGO XXVI

**LEIA-SE:**

**PENALIDADES:**

LEI ESTADUAL 6.763 DE 26/12/1975, ART.56 - INCISO II

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

LEI ESTADUAL 6.763 DE 26/12/1975, ART.55 - INCISO XXVI

**2. ONDE SE LÊ NA FL. 02, DO RELATÓRIO DO AUTO DE INFRAÇÃO, ÚLTIMA LINHA E NA FL. 08 DO RELATÓRIO FISCAL, 5º PARÁGRAFO:**

“Exigiu-se o ICMS devido, a multa de revalidação, e a multa isolada prevista no art.55, inciso XXVI da Lei 6.763/75. ”

**LEIA-SE:**

Exigiu-se o ICMS devido, a multa de revalidação prevista no art.56, inciso II e a multa isolada prevista no art.55, inciso XXVI, ambos da Lei 6.763/75

**3. ONDE SE LÊ NA FL. 08 DO RELATÓRIO FISCAL:**

5- DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO EM VALOR ORIGINAL - ANOS 2014 a 2017:				
Ano	ICMS	MR (50%)	MI (50%)	TOTAL
	322-8	522-3	182-6	
2014	176.906,53	88.453,26	88.453,26	353.813,05
2015	171.250,93	85.625,46	85.625,46	342.501,85
2016	<u>147.859,66</u>	147.859,66	<u>591.438,64</u>	<u>147.859,66</u>
2017	<u>95.722,24</u>	95.722,24	<u>382.888,95</u>	<u>95.722,24</u>
<b>SOMATÓRIO =</b>	<b>835.321,25</b>	<b>417.660,62</b>	<b>417.660,62</b>	<b>1.670.642,50</b>

**LEIA-SE:**

5- DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO EM VALOR ORIGINAL - ANOS 2014 a 2017:				
Ano	ICMS	MR (50%)	MI (50%)	TOTAL
	322-8	522-3	182-6	
2014	176.906,53	88.453,26	88.453,26	353.813,05
2015	171.250,93	85.625,46	85.625,46	342.501,85
2016	<u>295.719,32</u>	147.859,66	<b>147.859,66</b>	<b>591.438,64</b>
2017	<u>191.444,48</u>	95.722,24	<b>95.722,24</b>	<b>382.888,95</b>
<b>SOMATÓRIO =</b>	<b>835.321,25</b>	<b>417.660,62</b>	<b>417.660,62</b>	<b>1.670.642,50</b>

...” (Grifos Originais)

Ato contínuo, como já afirmado, foi concedido à Impugnante novo prazo de 30 (trinta) dias para aditamento ou apresentação de nova impugnação, o que efetivamente acabou ocorrendo, pois a Impugnante aditou sua defesa às fls. 170/184, o que afasta por completo qualquer hipótese de cerceamento de defesa ou qualquer vício que pudesse caracterizar a nulidade do lançamento.

Ao contrário da argumentação da Impugnante (fls. 175/183), o Fisco não só pode como tem o dever de revisar o lançamento, seja por provocação do Sujeito Passivo, como ocorreu no presente processo, seja de ofício, quando ele próprio detectar qualquer erro no lançamento original, nos termos previstos no art. 145, inciso I do CTN ou art. 145, inciso III c/c art. 149, inciso IV do mesmo diploma legal, conforme o caso.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I - impugnação do sujeito passivo;

(...)

III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149. (Grifou-se)

(...)

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

(...)

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

(...) (Grifou-se)

Portanto, rejeitam-se as prefaciais arguidas pela Impugnante.

### Do Mérito

Conforme relatado, versa a presente autuação sobre aproveitamento indevido e integral de créditos de ICMS, no período de 01/01/14 a 31/10/17, decorrentes de aquisições interestaduais de mercadorias listadas no item 60 da Parte 6 do Anexo IV do RICMS/02, cujas saídas subsequentes ocorreram com redução da base de cálculo prevista no item 19 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02, contrariando o disposto no subitem 19.4 do mesmo Anexo IV e no art. 71, inciso IV do RICMS/02.

#### PARTE 6 DO ANEXO IV DO RICMS/02

ITEM	DESCRIÇÃO/MERCADORIA
60	Produtos comestíveis resultantes do abate de aves, exceto os relacionados no item 62 desta Parte, de <u>peixes</u> ou de gado bufalino, caprino ou ovino, <u>em estado natural, resfriados ou congelados</u>

As exigências referem-se ao ICMS indevidamente apropriado, acrescido da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

A metodologia utilizada pelo Fisco para fins de apuração da parcela do ICMS indevidamente apropriada encontra-se detalhadamente explicada no Relatório Fiscal anexado ao Auto de Infração (fls. 07/09) e nas “Orientações para Visualização/Manuseio das Planilhas Gravadas no CD”<sup>1</sup> (explicações complementadas

<sup>1</sup> As orientações estão acostadas às fls. 20/25. O CD/DVD encontra-se acostado à fl. 28, onde foram inseridas as seguintes planilhas: “A – LRE 2014”, “B – LRE 2015”, “C – LRE 2016”, “D – LRE 2017”, “E - NFE PESCADOS 2014”, “F - NFE PESCADOS 2015”, “G - NFE PESCADOS 2016”, “H - NFE PESCADOS 2017” e “I – NFE SAÍDAS FILTRADA PEIXES PERCENUTAL E CFOP”.

pelas legendas das planilhas acostadas às fls. 15/18), cujos textos serão abaixo parcialmente reproduzidos:

Relatório Fiscal (fls. 07/09)

“... As mercadorias relacionadas no item 60 da Parte 6 do Anexo IV do RICMS/MG estão beneficiadas nas Saídas Internas, pela Redução de Base de Cálculo, que resulta em alíquota de 7%: ‘Produtos comestíveis resultantes do abate de aves, exceto os relacionados no item 62 desta Parte, de peixes ou de gado bufalino, caprino ou ovino, em estado natural, resfriados ou congelados’.

Entretanto, o item 19.4 da Parte 1 do Anexo IV determina que nas aquisições desses itens com carga tributária superior a 7%, estando a mercadoria subsequente beneficiada com a redução, deverá efetuar-se a anulação do crédito de forma que sua parte utilizável não exceda a 7% do valor da base de cálculo.

Assim, a verificação do aproveitamento do crédito acima dos valores permitidos foi realizada através de ferramentas do Auditor Eletrônico, como a baixa das Notas Fiscais Eletrônicas e do SPED Fiscal da Autuada. Filtraram-se, mensalmente, todas as notas fiscais de entrada contendo os itens beneficiados com a redução de base de cálculo cujas alíquotas foram superiores a 7% (Item 60 da Parte 6 do Anexo IV do RICMS).

Os Livros ‘Registro de Entradas’ disponíveis através do SPED Fiscal constam do Anexo 02.

Confrontaram-se as notas fiscais eletrônicas baixadas com os Livros ‘Registro de Entradas’ disponíveis através do SPED Fiscal e verificou-se em quais houve a utilização integral do crédito do imposto, resultando nas planilhas ‘Notas Fiscais Eletrônicas de Terceiros Filtrada por Itens 2014, 2015, 2016 e 2017’ (Anexo 02).

Os valores a serem estornados encontram-se descritos na planilha ‘Demonstrativo do Crédito Tributário’ (Anexo 01). Tabela 2, 3 e 4; foram apurados através do Auditor Eletrônico – Módulo NFE – Nota Fiscal Eletrônica de Terceiros – Itens – base de cálculo dos produtos cujas saídas tem redução de base de cálculo (peixes), multiplicado pelo percentual de estorno (12% menos 7%). Foram confrontadas estas notas com o Livro Registro de Entradas, verificando-se assim o aproveitamento integral do imposto. Foram calculados os percentuais anuais de saída interna de produtos filtrado por itens (peixes) (tabela 1). Apurou-se o valor

do crédito a ser estornado multiplicado por este percentual. Calculou-se a partir deste valor, a multa de revalidação e a multa isolada...”

-----  
Orientações para Visualização/Manuseio das Planilhas Gravadas no CD (fls. 20)

“Com o intuito de facilitar a visualização/manuseio das planilhas, seguem algumas orientações.

**Planilha A – LIVRO REGISTRO DE ENTRADA 2014**

No banco de dados SPED Fiscal enviado pela empresa, consta o livro de Registro de Entradas, no período de 01/01/2014 a 31/12/2014 da empresa DHF PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA ...

A planilha contém 24 colunas e além de outras informações, há a indicação do valor do ICMS creditado.

Na coluna (C) está indicação da data de entrada/saída, coluna (D) o nº da nota, coluna (P) alíquota de entrada, coluna (S), valor aproveitado.

IMAGEM 1

[...]

**Planilha B – LIVRO REGISTRO DE ENTRADA 2015**

Para a Planilha B, seguir o mesmo raciocínio da Planilha A descrito anteriormente.

**Planilha C – LIVRO REGISTRO DE ENTRADA 2016**

Para a Planilha C, seguir o mesmo raciocínio da Planilha A descrito anteriormente.

**Planilha D – LIVRO REGISTRO DE ENTRADA 2017**

Para a Planilha D, seguir o mesmo raciocínio da Planilha A descrito anteriormente.

**Planilha E – NFE PESCADOS 2014**

No Banco de Dados da Nota Fiscal Eletrônica (NFE) da SEF-MG, no período de 01/01/2014 a 31/12/2014, constam como NFE EMTIDIAS POR TERCEIROS, filtrada por itens (produtos comestíveis resultantes do abate de peixes, em estado natural, resfriados ou congelados).

A planilha contém 72 colunas e além de outras informações, há a indicação da data de emissão da nota fiscal eletrônica, do valor do produto, **base de cálculo do ICMS** e alíquota.

Na coluna (K) está indicação do tipo de nota, ou seja, se a emissão da nota se refere à saída de produtos, o tipo informado deverá ser o número **1**; se a nota fiscal foi emitida para registrar a entrada de produtos o tipo indicado deverá ser o número **0**. No presente trabalho verificaram-se apenas as notas fiscais emitidas para saída de produto e por isso em toda coluna consta o número **1**.

Os números referentes aos valores da **base de cálculo do ICMS** dos produtos das notas fiscais, cujas saídas tem redução da base de cálculo, constantes no banco de dados da NFE, coluna (AS), foram totalizados por mês e informados na Tabela 2 denominada 'Demonstrativo do Crédito Tributário 2014 e 2015'.

Caso queira verificar se os valores dos produtos correspondem aos valores constantes na Tabela 2, basta abrir a Planilha E gravada no CD com o nome 'Notas Fiscais Eletrônicas de Terceiros Filtrada por Itens 2014', selecionar o filtro constante na coluna 'F' e escolher o mês que se deseja analisar. Após a seleção aparecerá na última linha a totalização dos valores da **base de cálculo do ICMS** referentes ao período selecionado. O valor encontrado está registrado na coluna 'Base de Cálculo dos Produtos cujas Saídas tem Redução de Base de Cálculo' da Tabela 2 'Demonstrativo do Crédito Tributário'.

IMAGEM 2

[...]

A Coluna (BM) da planilha (E) 'Notas Fiscais Eletrônicas de Terceiros Filtrada por Itens', denominada STATUS, corresponde a situação da NFE. No presente trabalho, considerou-se apenas o número 100, pois ele significa que a nota está ATIVA no portal da Nota Fiscal Eletrônica.

O número da chave constante da coluna 'BO' da planilha E, pode ser utilizado para consultar a situação da NFE no Portal Nacional da Nota Fiscal Eletrônica. Caso queira verificar a situação da nota fiscal, basta acessar o link a seguir...

IMAGEM 3

[...]

IMAGEM 4

[...]

IMAGEM 5

[...]

**Planilha F – Notas Fiscais Eletrônicas de Terceiros Filtrada por Itens 2014**

Para a Planilha F, seguir o mesmo raciocínio da Planilha E descrito anteriormente.

**Planilha G – Notas Fiscais Eletrônicas de Terceiros Filtrada por Itens 2015**

Para a Planilha G, seguir o mesmo raciocínio da Planilha E descrito anteriormente.

**Planilha H – Notas Fiscais Eletrônicas de Terceiros Filtrada por Itens 2016**

Para a Planilha H, seguir o mesmo raciocínio da Planilha E descrito anteriormente.

**Planilha I – Notas Fiscais Eletrônicas de Saídas**

No Banco de Dados da Nota Fiscal Eletrônica (NFE) da SEF-MG, no período de 01/01/2014 a 31/10/2017, foram emitidas notas fiscais de saída, sendo a mesma filtrada por itens e depois excluído o CFOP 5905 – Remessa para depósito fechado ou armazém geral.

A planilha contém 75 colunas e além de outras informações, há indicação da data de emissão da nota fiscal eletrônica e sua chave de acesso.

Na Coluna (N) está a indicação do tipo da nota, ou seja, se a emissão da nota se refere à saída de produtos, o tipo informado deverá ser o número **1**; se a nota foi emitida para registrar a entrada de produtos o tipo deverá ser o número **0**. No presente trabalho verificaram-se apenas as notas fiscais emitidas para saída de produtos e por isso em toda coluna conta o número **1**.

Para o cálculo do percentual de saída, 1º foi filtrado a coluna (G) por ano, encontrando-se o valor dos produtos na saída (somatório da coluna Z). Posteriormente foi filtrado a UF: MG (saída interna) na coluna (D) e o somatório da coluna Z. Foi encontrado o percentual anual de saídas internas da seguinte forma: Total Saídas Internas x 100 / Total de Saídas.

Ex.: Filtrou-se 2014 na data da emissão (coluna G), encontrando-se o somatório do valor dos produtos - coluna (Z). Depois filtrou-se na UF MG (Coluna D) e encontrou-se o somatório das saídas internas (coluna Z). Utilizando-se uma regra de 3 simples, calculou-se o percentual de saídas internas de peixes em relação ao total de saídas de peixes do ano de 2014.

[...]

Optamos por percentual anual, tendo em vista que não foram verificadas entradas em todos os meses, mas foram emitidas notas fiscais de saída em todos os meses do ano.

IMAGEM 6...” (Grifos Originais)

Os percentuais anuais de saídas em operações internas de “peixes” (produtos comestíveis resultantes do abate de peixes, em estado natural, resfriados ou congelados) estão indicados na Tabela 1 (fls. 15).

Nas Tabelas 2 e 3 (fls. 16/17), estão demonstrados os valores mensais do ICMS indevidamente apropriado e estornado, referentes aos exercícios de 2014/2015 e 2016/2017, respectivamente, assim como os valores das multas de revalidação e isolada aplicadas.

O crédito tributário foi consolidado na Tabela 4, acostada às fls. 18.

Contrapondo-se ao feito fiscal, a Impugnante relata, inicialmente, que *“nas operações interestaduais com peixes em estado natural, resfriados ou congelados, vislumbram-se os seguintes fatos: (i) aquisições de tais produtos para posterior revenda no Estado de Minas Gerais (saídas internas), de fornecedores estabelecidos em outros estados da Federação (aquisições interestaduais), os quais não concedem redução de base de cálculo do ICMS para venda dos mencionados produtos; (ii) dada a aquisição dos produtos, com o destaque do ICMS nas operações interestaduais, o contribuinte apura créditos sobre todo o imposto estadual destacado e efetivamente recolhido, para fins de utilização/compensação nas operações mercantis subsequentes”*.

Salienta que, ao fazer a aquisição, *“recolhe o ICMS à luz do que se encontra positivado na legislação nacional. Desta forma, para apuração do aspecto quantitativo, observando-se a Lei Kandir, sobre a base de cálculo (valor da operação) aplica-se a correspondente alíquota, no caso, 12%. Assim, efetivamente se recolhe, a título de tributo/ICMS, considerando a base de cálculo correta (valor da operação), assim como a alíquota correta. Por conseguinte, sai do caixa da Impugnante o valor total da nota fiscal, que, dentre outros elementos, considera o valor do ICMS (base de cálculo = valor da operação; alíquota de 12%)”*.

Sustenta que, *“a partir do momento em que a DHF paga (retira do seu caixa, e não meramente escritural) 12% e, depois, se vê obrigada a ter que estornar 5%, evidentemente, se vê em prejuízo econômico (sai dinheiro do caixa e só pode se creditar em 7% e não 12%) sem qualquer fundamento constitucional e legal (especificamente, Lei Kandir, competente para tratar a matéria)”*.

Acrescenta que, nos exatos termos da CRFB/88, *“as únicas hipóteses de restrição à apuração integral de créditos de ICMS em aquisições de mercadorias são: (i) isenção; ou (ii) não incidência, inclusive em respeito ao princípio constitucional da não-cumulatividade do ICMS”*.

Aduz que, *“por conseguinte, é nítido que a redução da base de cálculo do ICMS, prevista na legislação mineira, não é elencada no texto constitucional como uma das hipóteses possíveis de restrição à apuração/compensação ou anulação*

*integral de créditos de ICMS provenientes de operações mercantis anteriores”, acrescentando que o art. 21 da Lei Complementar nº 87/96 (LC nº 87/96) se limitou a tratar das figuras da isenção ou ausência de tributação, e não de redução tributária, especificamente, com decote de base de cálculo.*

*Pondera, nesses termos, que “não há NENHUMA previsão constitucional ou legal (lei complementar nacional – que tem a prerrogativa constitucional de pormenorizar/normatizar a matéria) de que a redução da base de cálculo se trate de hipótese na qual o contribuinte não possa realizar o creditamento do ICMS (logo, deva estornar) decorrente da aquisição de mercadorias”.*

*Considera que, “sob este viés, é indubitável que a legislação estadual (Lei 6.763/1975 e Decreto 43.080/2002), utilizada como fundamento para lavratura do Auto de Infração, extrapola sua competência normativa ao estabelecer restrição ao crédito fiscal integral não prevista na CRFB/1988. Somente em duas hipóteses o Estado pode impedir a utilização integral do crédito fiscal: isenção e não-incidência, ..., o que não é o caso da redução da base de cálculo”.*

*Destaca que, “por definição, que a redução da base de cálculo e a isenção são institutos jurídicos completamente diversos, sendo até mesmo incompatíveis, já que a isenção, por ser dispensa legal do pagamento do tributo, não poderia, por óbvio, ser parcial: ou se está dispensado do pagamento, ou não” e acrescenta que, “em assim sendo, duas premissas podem ser destacadas: (i) a redução de base de cálculo não é espécie de isenção, sendo institutos jurídicos ontologicamente distintos; (ii) é cediço que no caso de redução da base de cálculo não há dispensa do pagamento do tributo”.*

*Conclui, nesses termos, ser “flagrante inconstitucionalidade e inaplicabilidade da restrição disposta no RICMS, que contraria o princípio da não-cumulatividade, por restringir operação de creditamento prevista na CRFB/1988, deixando de ser um benefício fiscal ao contribuinte na medida em que lhe impõe uma restrição e evidente prejuízo”.*

Em suma, a pretensão da Defesa diz respeito ao direito integral ao crédito do imposto nas aquisições de mercadorias com saída subsequente amparada pela redução da base de cálculo, sob pena de violação ao princípio constitucional da não cumulatividade.

Esse entendimento encontra-se calcado na noção de que o princípio da não cumulatividade estaria absolutamente definido no texto constitucional, de forma a não permitir qualquer outra limitação senão aquela ali estabelecida no inciso II do § 2º, do art. 155 da CF/88.

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

(...)

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

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

outro Estado ou pelo Distrito Federal;

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

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;

(...)

Contudo esse não é o ponto de vista de parte expressiva da doutrina. Como exemplo, cabe citar o Prof. Carlos Victor Muzzi Filho que, em texto intitulado “Conflito de Competência na Exoneração Tributária: guerra fiscal e danos colaterais”, assim se manifesta sobre o tema:

“Na interpretação do Supremo Tribunal Federal, a regra (ou o princípio) da não-cumulatividade, insculpido no art. 155, § 2º, I, da Constituição Federal, não tem o alcance que inúmeros autores, dos quais aqui são exemplos os já citados Soares de Melo e Martín Fernandez, lhe reconhecem. Obviamente que a discussão sobre o alcance da não-cumulatividade extrapola o âmbito deste estudo, mas ainda que abreviando a discussão, calha assentar que maior razão há de se reconhecer a Hugo de Brito Machado, Marco Aurélio Greco e Alcides Jorge Costa, autores que sustentam, basicamente, que a Constituição Federal não confere eficácia plena à não-cumulatividade. (...) Portanto, como acentua Hugo de Brito Machado, a Constituição Federal não estabelece exaustivamente o modo pelo qual será efetivada a não-cumulatividade. Não se estabelece a técnica. Tem-se simplesmente o princípio que, aliás, está mal-expresso.” (Grifou-se)

Também Paulo de Barros Carvalho, em sua obra Curso de Direito Tributário, tece algumas considerações sobre o princípio da não cumulatividade, informando que:

“O princípio da não-cumulatividade é do tipo limite objetivo: impõe técnica segundo a qual o valor de tributo devido em cada operação será compensado com a quantia incidente sobre as anteriores, mas preordena-se à concretização de valores como o da justiça da tributação, respeito à capacidade contributiva e uniformidade na distribuição da carga tributária sobre as etapas de circulação e de industrialização de produtos.” (Grifou-se)

Ainda no que se refere ao entendimento doutrinário, cabe citar Hugo de Brito Machado, em seu livro Curso de Direito Tributário, no qual argumenta que:

Da mesma forma que o imposto sobre produtos

industrializados, o ICMS é, por expressa determinação constitucional, um imposto 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' (CF, Art. 155, §2º, item I). Diversamente do que acontece com o IPI, em relação ao ICMS essa não-cumulatividade está sujeita ao disposto em lei complementar, pois a Constituição diz caber a esta disciplinar o regime de compensação do imposto (Art. 153, § 2º, item XII, alínea "c"). É, portanto, o Congresso Nacional livre para estabelecer as regras a serem observadas, contanto que não anule o princípio constitucional. (Grifou-se)

Note-se que o renomado autor sustenta que a Constituição Federal não confere eficácia plena a não cumulatividade. No caso do ICMS, esse princípio estaria sujeito à disciplina de lei complementar, por determinação da própria Constituição, e que "o Congresso Nacional é livre para estabelecer as regras a serem observadas, contanto que não anule o princípio constitucional".

Portanto, como se vê do entendimento de importantes doutrinadores, a regra da não cumulatividade não pode ser tomada como absoluta. Há que se considerar que o ICMS é um tributo de competência legislativa dos estados, os quais podem estabelecer novos critérios de adequação aos benefícios fiscais concedidos, desde que não firam o princípio da não cumulatividade.

No caso da legislação mineira, esta competência se materializa, inicialmente, na Lei nº 6.763/75, conforme o disposto no art. 31, § 1º c/c art. 32, inciso IV, determinando que, na situação em que a operação ou a prestação subsequente estiver beneficiada com redução da base de cálculo o crédito deve ser proporcional à base de cálculo adotada, devendo-se, por consequência, promover o estorno proporcional do crédito apropriado, *verbis*:

Lei nº 6.763/75

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.

(...)

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:

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 estabeleceu:

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:

(...)

§ 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;

(...)

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 que a saída em operação interna dos produtos alimentícios relacionados na Parte 6 do mesmo Anexo, ocorra com redução de base de cálculo de 61,11% (sessenta e um inteiros e onze centésimos por cento), devendo o contribuinte, ao ditame do item 19.4, estornar o crédito que exceder a 7% (sete por cento) da base de cálculo nas aquisições.

### Anexo IV do RICMS/02

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

mercadoria, exceto relativamente aos seguintes produtos:

(...)

A Impugnante sustenta que por definição, a redução da base de cálculo e a isenção são institutos jurídicos completamente diversos, sendo até mesmo incompatíveis.

Roque Antônio Carraza, em obra específica sobre o ICMS, conceitua a isenção como “uma limitação legal do âmbito de validade da norma jurídica tributária, que impede que o tributo nasça ou faz com que ele surja de modo mitigado (isenção parcial)”. Em seu entendimento, a alíquota zero também é fórmula de isenção, na medida em que se reduzindo a alíquota de um tributo ao valor zero, não surgirá nenhuma quantia a pagar.

Relativamente às isenções, Pontes de Miranda ensina que:

“As isenções podem ser totais e parciais. Dizem-se parciais as isenções que deduzem do percentual do imposto ou do imposto fixo. As isenções totais são pré-excludentes da imposição. O imposto não recai no objeto ou no negócio jurídico a que se refere a regra jurídica de isenção.”

Dessa forma, consoante § 4º do art. 8º da Lei nº 6.763/75, vigente a partir de 30/12/05, a redução da base de cálculo, na esteira do entendimento sedimentado pelo Supremo Tribunal Federal após julgamento do RE ED nº 174.478/SP (Rel. Min. Cezar Peluso, DJ 30/05/08), foi equiparada à isenção parcial do ICMS.

Há que se salientar, todavia, que essa análise foi efetuada sob a ótica da possibilidade ou não de manutenção do crédito tributário relativo à entrada de mercadoria em razão do disposto na alínea “b” do inciso II do § 2º do art. 155 da Constituição Federal/88. Confira-se a decisão:

RE 174478 ED / SP - SÃO PAULO EMB.DECL.NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO

RELATOR(A): MIN. CEZAR PELUSO

JULGAMENTO: 14/04/2008 ÓRGÃO JULGADOR: TRIBUNAL PLENO

EMENTA: TRIBUTO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS. ICMS. CRÉDITOS RELATIVOS À ENTRADA DE INSUMOS USADOS EM INDUSTRIALIZAÇÃO DE PRODUTOS CUJAS SAÍDAS FORAM REALIZADAS COM REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. CASO DE ISENÇÃO FISCAL PARCIAL. PREVISÃO DE ESTORNO PROPORCIONAL. ART. 41, INC. IV, DA LEI ESTADUAL Nº 6.374/89, E ART. 32, INC. II, DO CONVÊNIO ICMS Nº 66/88. CONSTITUCIONALIDADE RECONHECIDA. SEGURANÇA DENEGADA. IMPROVIMENTO AO RECURSO. APLICAÇÃO DO ART. 155, § 2º, INC. II, LETRA "B", DA CF. ALEGAÇÃO DE MUDANÇA DA ORIENTAÇÃO DA CORTE SOBRE OS INSTITUTOS DA REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO E DA ISENÇÃO PARCIAL. DISTINÇÃO IRRELEVANTE SEGUNDO A NOVA POSTURA JURISPRUDENCIAL.

ACÓRDÃO CARENTE DE VÍCIO LÓGICO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO REJEITADOS. O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL ENTROU A APROXIMAR AS FIGURAS DA REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS E DA ISENÇÃO PARCIAL, **A PONTO DE AS EQUIPARAR, NA INTERPRETAÇÃO DO ART. 155, § 2º, II, "B", DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA.** (STF, TRIBUNAL PLENO, RE-ED Nº 174.478-2/SP, RELATOR MINISTRO CEZAR PELUSO, DATA DE JULGAMENTO: 14.04.2008, DATA DE PUBLICAÇÃO NO D.J.: 30.05.2008).

(GRIFOU-SE).

Em momento importante de seu voto, no RE-ED nº 174.478-2/SP (14/04/08), o Ministro Cezar Peluso (Relator) avalia a lição de Paulo de Barros Carvalho, em sua obra Curso de Direito Tributário:

“[...] SEGUNDO A QUAL SOMENTE REDUÇÃO COMPLETA (‘ANULAÇÃO’) DA BASE DE CÁLCULO, OU DE QUALQUER OUTRO ELEMENTO, SERIA EQUIVALENTE À ISENÇÃO, POR FAZER DESAPARECER O OBJETO DA RELAÇÃO. ORA, SE A REDUÇÃO TOTAL É ISENÇÃO, PORQUE O NÃO SERIA A PARCIAL? A QUESTÃO É APENAS DE GRAU, E NÃO, DE DIFERENÇA DE MECANISMO QUE, SOMENTE À VISTA DA COMPLETA ELIMINAÇÃO DO CRITÉRIO DA BASE DE CÁLCULO, TIVESSE O CONDÃO DE TRANSFORMAR-LHE A REDUÇÃO EM ISENÇÃO. O RACIOCÍNIO, FORMAL E DUALISTA, NÃO RESISTE A EXEMPLO EXTREMO: REDUÇÃO DE 99,9% NA BASE DE CÁLCULO SERIA INCAPAZ DE ACARRETAR ANULAÇÃO DOS CRÉDITOS, SIMPLEMENTE PORQUE A OBRIGAÇÃO TERIA NASCIDO, AINDA QUE EM EXPRESSÃO MÍNIMA, SOFRENDO MERA REDUÇÃO QUANTITATIVA. MAS OPERAÇÃO ISENTA OU SEM INCIDÊNCIA PRODUZIRIA A CONSEQUÊNCIA ANULATÓRIA, APENAS POR IMPEDIR DE TODO O NASCIMENTO DA OBRIGAÇÃO. A DIFERENÇA DE TRATAMENTO NÃO SE JUSTIFICA. SUBSTANCIALMENTE, ESTÁ-SE DIANTE DE MECANISMOS IDÊNTICOS”.

Há que se salientar, que o entendimento do STF sobre a matéria consolidou-se nesse sentido, conforme o Acórdão do Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 558.290/RS de 30/06/09, cuja ementa também se transcreve:

“EMENTA: PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. CONSTITUCIONAL. COMPENSAÇÃO DE ICMS CALCULADO MEDIANTE BASE DE CÁLCULO REDUZIDA. ESTORNO PROPORCIONAL. POSSIBILIDADE. AGRAVO IMPROVIDO. I - No JULGAMENTO DO RE 174.478/SP, REL. PARA O ACÓRDÃO O MIN. CEZAR PELUSO, O TRIBUNAL PASSOU A ENTENDER PELA IMPOSSIBILIDADE DA COMPENSAÇÃO DOS CRÉDITOS RELATIVOS À ENTRADA DE INSUMOS REALIZADA COM REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO, UMA VEZ QUE CONSUBSTANCIA

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ISENÇÃO FISCAL PARCIAL. PRECEDENTES. II - RECURSO PROTETATÓRIO. APLICAÇÃO DE MULTA. III - AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO.”

Após essa apreciação, a Corte Constitucional tomou outras decisões no mesmo sentido, pacificando a equivalência entre redução de base de cálculo e isenção parcial.

Reitera-se que, na esteira das decisões do STF, a legislação mineira cuidou de constar expressamente a regra, com a incorporação do § 4º do art. 8º da Lei nº 6.763/75 e o inciso XV ao art. 222 do RICMS/02, *ipsis litteris*:

Lei nº 6.763/75

Art. 8º As isenções do imposto serão concedidas ou revogadas nos termos fixados em convênios celebrados e ratificados pelos Estados, na forma prevista na legislação federal.

(...)

§ 4º Para os efeitos da legislação tributária, considera-se isenção parcial o benefício fiscal concedido a título de redução de base de cálculo.

RICMS/02

Art. 222 - Para os efeitos de aplicação da legislação do imposto:

(...)

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

Desta forma, sempre que a mercadoria entrada no estabelecimento vier a ser objeto de operação subsequente com redução da base de cálculo, o imposto creditado deve ser estornado proporcionalmente à redução, nos termos do art. 71, inciso IV do RICMS/02, que assim determina:

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;

(...)

O objeto do lançamento, portanto, é exatamente o estorno do crédito em decorrência da apropriação do imposto destacado nos documentos fiscais com a aplicação da alíquota interestadual de 12% (doze por cento).

Conforme disposto no subitem 19.4 do Anexo IV do RICMS/02, na hipótese de aquisição de mercadoria 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.

Assim, nas aquisições interestaduais, considerando que o imposto incidente nas remessas para contribuintes mineiros decorre da aplicação da alíquota de 12% (doze por cento), o estorno compreende a parcela equivalente a 5% (cinco por cento) sobre a base de cálculo, conforme se observa pela apuração realizada pelo Fisco nas planilhas de fls. 16/17.

Verifica-se, portanto, que o feito fiscal está amplamente respaldado na legislação que rege a matéria, sendo legítimas, pois, as exigências fiscais, constituídas pelo ICMS indevidamente apropriado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

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, inclusive no caso de apropriação de crédito relativo à aquisição de mercadoria alcançada por redução da base de cálculo na entrada ou na operação subsequente, ressalvadas as hipóteses previstas nos incisos anteriores - 50% (cinquenta por cento) do valor do crédito indevidamente apropriado;

**Efeitos de 01/11/03 a 30/06/17**

“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;”

A penalidade em questão, inclusive com a redação vigente até 30/06/17, aplica-se perfeitamente ao caso dos autos, pois a Impugnante apropriou créditos de ICMS em desacordo com a legislação tributária, em relação à parcela do crédito por ela não estornada, objeto da presente autuação.

Quanto à questão de cunho constitucional suscitada pela Impugnante, de caráter confiscatório das multas de revalidação e isolada exigidas, não será aqui analisada, uma vez que não compete a este órgão julgador, nos termos do art. 110, inciso I do RPTA/MG, estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08, “a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda”.

Ressalte-se, no entanto, que as penalidades aplicadas atendem ao princípio da reserva legal, uma vez que expressamente previstas na Lei nº 6.763/75.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, à

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

unanimidade, em julgar procedente o lançamento, observado o Termo de Rerratificação de Lançamento de fls. 165/166, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. João Paulo Fanucchi de Almeida Melo e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Célio Lopes Kalume. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros André Barros de Moura e Ivana Maria de Almeida.

**Sala das Sessões, 05 de junho de 2019.**

**Luiz Geraldo de Oliveira**  
**Relator**

**Carlos Alberto Moreira Alves**  
**Presidente / Revisor**

D

CC/MG