

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.694/12/2ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000173112-31  
Impugnação: 40.010131744-61  
Impugnante: Makro Atacadista SA  
IE: 367211204.03-41  
Proc. S. Passivo: Marcelo Marques Roncaglia/Outro(s)  
Origem: DF/Juiz de Fora

### **EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - OPERAÇÃO SUBSEQUENTE COM REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO - CESTA BÁSICA. Constatou-se aproveitamento integral de créditos de ICMS relativos a aquisições interestaduais de produtos da cesta básica, cujas saídas ocorreram com redução da base de cálculo prevista no subitem 19.4 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02. Em razão de ter sido apurado saldo credor em todos os períodos na recomposição de conta gráfica efetuada pelo Fisco, exige-se somente a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75 majorada em 50% (cinquenta por cento) em razão da reincidência nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º do mesmo diploma legal. 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 da Parte Geral do RICMS/02. Lançamento procedente. Decisão unânime.**

### **RELATÓRIO**

Versa a presente autuação sobre a acusação de aproveitamento indevido de crédito de ICMS, no período de agosto de 2009 a dezembro de 2010, ou seja, em valores superiores ao legalmente permitidos, decorrente de aquisições em operações interestaduais de mercadorias da cesta básica, cujas subseqüentes saídas ocorreram com redução da base de cálculo, contrariando as disposições previstas no art. 71, inciso IV do RICMS/02 e do art. 31, § 1º da Lei nº 6.763/75.

A Autuada não efetuou a anulação do crédito, de forma que este 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.

Efetuada a recomposição da conta gráfica, foi exigida apenas a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, majorada em 50% (cinquenta por cento), em função da reincidência constatada (relativamente ao PTA nº 01.173291-57), tendo em vista que o Fisco apurou saldo credor em todos os meses.

O Fisco anexa tabelas com os valores estornados para cada produto, bem como, quadros relativos à recomposição da conta gráfica.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Autuada, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, apresenta Impugnação às fls. 91/105, alegando que:

- o princípio da não cumulatividade encontra amparo no Constituição Federal (CF/88), no art. 155, § 2º, inciso I e que, o Convênio ICMS 128/94 permite a manutenção do crédito do ICMS na aquisição dos produtos da cesta básica;

- os arts. 19 e 20 da Lei Complementar (LC) nº 87/96 também lhe asseguram o creditamento do imposto cobrado na entrada de mercadorias;

- as únicas exceções ao princípio da não-cumulatividade, que exigem o estorno dos créditos do ICMS, estão previstas no art. 155, § 2º, inciso II, alíneas “a” e “b” da CF/88, e são os casos de operação isenta ou não tributada, devendo ser estornados os créditos relativos às operações anteriores;

- a redução de alíquota difere da isenção e da não incidência, portanto, não está sujeita à exceção prevista na norma constitucional;

- o Fisco equivocou-se por não considerar que a existência do Convênio nº 128/04, que estabelece exceção à regra do princípio da não cumulatividade, pois prevê a manutenção do crédito do imposto;

- o Estado de Minas Gerais ratificou o Convênio nº 128/94, motivo pelo qual não pode exigir o estorno dos créditos proporcionais sob o pretexto de que, o referido convênio facultou aos Estados adotar tal procedimento, visto que não existe distinção entre convênios autorizativos e impositivos;

- a discussão da matéria na esfera judicial não está pacificada;

- há abusividade e finalidade confiscatória nas multas aplicadas.

Requer, ao final, que seja julgado improcedente o lançamento tributário e, sucessivamente, que a multa aplicada seja reduzida, face ao seu caráter abusivo.

O Fisco apresenta manifestação fiscal, às fls. 235/241, argumentando que:

- a Impugnante já foi autuada diversas vezes sobre a mesma matéria e, nas impugnações que apresenta, sempre se vale dos mesmos argumentos e artifícios;

- a autuação versa sobre aproveitamento indevido de créditos de ICMS uma vez que a Autuada apropriou-se de crédito, efetivamente, destacado nas notas fiscais de aquisição de mercadorias, deixando de efetuar o estorno exigido no item 19, subitem 19.4 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02, nas aquisições de mercadorias com carga tributária superior a 7% (sete por cento);

- a operação subsequente é beneficiada com a redução prevista no item 19, subitem 19.4, portanto, a Impugnante deveria ter efetuado a anulação do crédito, de forma que a parte utilizável não excedesse a 7% (sete por cento) do valor da base de cálculo do imposto considerada na aquisição da mercadoria;

- para demonstração do *quantum* a ser estornado, elaborou planilha denominada “Tabela-Estorno” com fulcro no item 19, subitem 19.4 do Anexo IV da Parte 1 do RICMS/02;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- a planilha “Tabela-Estorno” foi elaborada por períodos e em ordem cronológica, contendo todas as mercadorias adquiridas pela Autuada e que tiveram seus créditos estornados proporcionalmente;
- os valores a serem estornados foram utilizados na recomposição da conta gráfica da Autuada, cujos resultados encontram-se detalhados nos quadros “recomposição da conta gráfica após estorno de créditos relativos à cesta básica”;
- após a recomposição da conta gráfica, houve saldo credor em todos os meses dos exercícios auditados, sendo exigida, então, a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75;
- para definição dos valores da multa isolada, considerando a majoração da penalidade no caso de reincidência (art. 53, §§ 6º e 7º da Lei nº 6.763/75), constatou-se a existência de uma autuação anterior que se enquadra na previsão legal descrita, o que majorou a referida penalidade em 50% (cinquenta por cento);
- o Auto de Infração nº 01.000154146-45 teve decisão administrativa irrecurável publicada no Diário Oficial em 04/08/07 (Acórdão nº 18.252/07/3ª);
- a Lei nº 6.763/75, em seus arts. 31, § 1º e 32, inciso IV, dispõe sobre a impossibilidade de aproveitamento de créditos do imposto relacionados a operações subsequentes não tributadas, no todo ou em parte;
- o Convênio ICMS nº 128/94 é autorizativo, possibilitando aos Estados e ao Distrito Federal exigir, ou não, a anulação proporcional do crédito;
- por força das disposições contidas no art. 110 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, não compete ao órgão julgador administrativo apreciar questões de natureza constitucional.

Ao final, pede pela procedência do lançamento tributário.

### **DECISÃO**

A presente autuação versa sobre a exigência da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, em decorrência da apropriação indevida de créditos integrais de ICMS, face a não observância da previsão contida no art. 71, inciso IV da Parte Geral do RICMS/02, relativamente às aquisições de produtos da cesta básica cujas saídas subsequentes ocorreram com a redução de base de cálculo prevista no item 19, subitem 19.4, da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02.

De fato, uma vez que as aquisições de mercadorias se deram com carga tributária superior a 7% (sete por cento), estando a operação subsequente beneficiada com redução da base de cálculo, constante no item 19, a Impugnante deveria ter efetuado a anulação parcial do crédito, de forma que a apropriação não excedesse a 7% (sete por cento) do valor da base de cálculo do imposto considerada na aquisição da mercadoria.

Exige-se, assim, o estorno dos créditos relativos à diferença entre o valor destacado nos documentos fiscais de entrada, devidamente escriturados no livro

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Registro de Entradas (LRE) e, o valor efetivamente admitido como crédito. Após o estorno dos créditos relacionados, o Fisco recompôs a conta gráfica da Autuada, apurando saldo credor nos exercícios auditados.

Para apresentação do trabalho e, demonstração das parcelas de crédito a serem estornadas, o Fisco apresentou a planilha denominada “Tabela Estorno”, elaborada de acordo com o item 19, subitem 19.4, Parte 1 e 6 do Anexo IV do RICMS/02 (fls. 57/87).

A mencionada planilha traz as seguintes indicações: mês, ano, data de emissão, número da nota fiscal, Unidade da Federação de origem, CNPJ do fornecedor, produto, descrição, valor do produto, valor do desconto, valor da base de cálculo do ICMS, alíquota de entrada, alíquota efetiva, ICMS creditado, ICMS a creditar e estorno.

Em seu conteúdo, a referida planilha apresenta a relação das notas fiscais, objeto da ação fiscal, em ordem cronológica, de acordo com os registros elaborados pela própria Impugnante, informa o CNPJ e o Estado de origem do fornecedor, além de informar qual a mercadoria componente da cesta básica está sendo objeto da ação fiscal.

A glosa dos créditos encontra-se alicerçada nos dispositivos legais a seguir transcritos:

### **Lei 6.763/75**

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 (Parte Geral)**

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 prestação subseqüentes estiverem beneficiadas com

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

### **RICMS/02 (Anexo IV)**

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:

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

b - alho em estado natural;

c - farinha de trigo;

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

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

Depreende-se da legislação acima transcrita e, das informações anexadas aos autos, que as mercadorias, objeto da autuação, adquiridas pela Impugnante não admitem a manutenção integral do imposto destacado nas respectivas notas fiscais, ou seja, não comportam a exceção contida no mencionado "subitem 19.4".

O Supremo Tribunal Federal (STF), ao se manifestar sobre a matéria, entendeu que a redução de base de cálculo equipara-se à isenção parcial, de modo que a concessão do crédito por entradas tão só, na proporção da redução de base de cálculo nas saídas, não configura ofensa à não cumulatividade. Em decisão, tomada pelo plenário do Supremo Tribunal Federal em 17 de março de 2005, em julgamento do Recurso Extraordinário nº 174.478-2, restou consignado:

17/03/2005 - TRIBUNAL PLENO

TEORIA GERAL DA INCONSTITUCIONALIDADE E QUE O TRIBUNAL TEM APLICADO RIGOROSAMENTE: DADO O BENEFÍCIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 174.478-2 - SÃO PAULO

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

RELATOR ORIGINÁRIO : MIN. MARCO AURÉLIO

RELATOR PARA O ACÓRDÃO: MIN. CEZAR PELUSO

RECORRENTE: MONSANTO DO BRASIL S/A

ADVOGADOS: HAMILTON DIAS DE SOUZA E OUTROS

RECORRIDO: ESTADO DE SÃO PAULO

ADVOGADO: PGE-SP - ELEONORA LUCCHESI MARTINS FERREIRA

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. VOTO VENCIDO. SÃO CONSTITUCIONAIS O ART. 41, INC. IV, DA LEI Nº 6.374/89, DO ESTADO DE SÃO PAULO, E O ART. 32, INCS. I E II, DO CONVÊNIO ICMS Nº 66/88.

Entendimento idêntico vem sendo manifestado em outras decisões desta Casa, por exemplo, os Acórdãos nºs 18.022/07/3ª e 18.640/10/2ª, inclusive em casos em que a ora Impugnante figurou como sujeito passivo, conforme Acórdão nº 18.252/07/3ª.

Ademais, a questão já se encontra normatizada na legislação mineira, especificamente no § 4º do art. 8º da Lei nº 6.763/75, com a seguinte redação:

Art. 8º - As isenções do imposto serão concedidas ou revogadas nos termos fixados em convênio 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.

Por outro lado, contrariamente ao entendimento da Impugnante, a não exigência da anulação proporcional do crédito, referida no § 1º da Cláusula Primeira do Convênio ICMS nº 128/94, não é impositiva, mas sim autorizativa. Tratando-se de faculdade, cada Unidade da Federação poderia, de acordo com a sua conveniência, permitir ou não a manutenção integral dos créditos de ICMS. Consoante se extrai das disposições contidas no subitem 19.4 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02, a opção deste Estado foi pela anulação do crédito de forma que a parte utilizável não exceda a 7% (sete por cento) da base de cálculo do imposto considerada na aquisição da mercadoria, exceto nos casos em que excepcionou.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Oportuno esclarecer que a Impugnante, nas operações com os produtos listados nas planilhas de fls. 17/70, adotou o benefício da redução da base de cálculo prevista no item 19 do Anexo IV do RICMS/02. Tal fato é incontroverso nos autos.

Portanto, nos termos da legislação mineira acima transcrita, infere-se que a Impugnante não faz jus à utilização integral dos créditos relativos às entradas tributadas, mas tão somente aos valores proporcionais.

No tocante à cobrança da multa isolada, o Fisco obedeceu rigorosamente ao disposto no art. 55, inciso XXVI com a majoração em 50% (cinquenta por cento) prevista no art. 53, §§ 6º e 7º da Lei nº 6.763/75, em função da reincidência constatada em relação ao PTA nº 01.000154146-45 (fl. 247).

Em relação às alegações de que a multa aplicada teria caráter confiscatório, saliente-se que não cabe, neste foro, tal discussão uma vez que os percentuais utilizados estão previstos na Lei nº 6.763/75 e que o art. 110, inciso I do RPTA limita a competência deste Conselho.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Bruno Rodrigues de Faria. Participaram do julgamento, além das signatárias, os Conselheiros Ricardo Wagner Lucas Cardoso e Carlos Alberto Moreira Alves.

**Sala das Sessões, 13 de junho de 2012.**

**Luciana Mundim de Mattos Paixão  
Presidente / Revisora**

**Cindy Andrade Morais  
Relatora**

AV