

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.041/10/2ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000165565-24  
Impugnação: 40.010127768-15  
Impugnante: Makro Atacadista SA  
IE: 702211204.01-20  
Proc. S. Passivo: Stanley Martins Frasão/Outro(s)  
Origem: DF/Juiz de Fora

### **EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO – OPERAÇÃO SUBSEQUENTE COM REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO.** Constatado o aproveitamento integral de créditos de ICMS relativos a aquisições internas e interestaduais de mercadorias (arroz, café moído, carne e derivados, feijão, leite macarrão, óleo, pão e outras), cujas saídas ocorreram com redução da base de cálculo. Conforme o disposto no art. 31, § 1º, c/c art. 32, IV, da Lei nº 6763/75 e no art. 71, IV, do RICMS/02, e item 19.4, Parte 1, Anexo IV, RICMS/02, na operação subsequente beneficiada com a redução, o adquirente poderá utilizar o aproveitamento de crédito até 7% (sete por cento) do valor da base de cálculo do imposto considerada na aquisição da mercadoria. Recolhimento a menor ICMS apurado por meio de recomposição da conta gráfica. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, da Lei 6763/75. O crédito tributário foi reformulado pelo Fisco que passou a exigir a penalidade prevista no inciso XXVI, art. 55, Lei nº 6.763/75. Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS no período de junho de 2005 a 31 de março de 2009, apurado através de Verificação Fiscal Analítica (VFA) - recomposição da conta gráfica, por aproveitamento indevido e integral de crédito de imposto, proveniente de aquisições em operações internas e interestaduais de mercadorias pertencentes à cesta básica.

Trata-se de inobservância ao disposto no art. 71, inciso IV do RICMS/02 e artigo 31, §1º, da Lei nº 6.763/75, os quais determinam o estorno do crédito na proporção das subsequentes saídas de mercadorias com redução da base de cálculo.

Conforme consta no “Relatório Fiscal” fls. 07/13, inicialmente exigiu-se ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada a saber:

- Para as operações realizadas no período de 01/06/05 a 29/12/05 aplicou-se a penalidade prevista no art. 55, inciso XXVI, da Lei nº 6.763/75, 50% (cinquenta por cento) sobre os valores dos créditos indevidamente apropriados;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- Para as operações realizadas no período de 30/12/05 a 31/03/09, com fundamento no artigo 8º, § 4º, da Lei 6.763/75, aplicou-se a penalidade prevista no artigo 55, inciso XIII, alínea “b”, do mesmo diploma legal, 50% (cinquenta por cento) sobre o valor da operação ou da prestação.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 450/474.

Às fls. 634/639 o Fisco, considerando parte dos argumentos apresentados pela Autuada e a jurisprudência deste Conselho de Contribuintes, efetua alterações na capitulação da Multa Isolada e no crédito tributário.

Reabriu-se o prazo de 30 (trinta) dias à Impugnante (fls.647), que retorna aos autos às fls. 650/666.

O Fisco, em manifestação de fls. 680/688, refuta as alegações da defesa.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 691/701, opina pela procedência parcial do lançamento.

---

### ***DECISÃO***

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

### **Do Mérito**

De plano, sustenta a Impugnante que o crédito tributário relativo aos períodos de junho a agosto de 2005, fora alcançado pela decadência, fundamentando seu entendimento no art. 150, § 4º, do CTN.

Todavia, o presente caso versa sobre constatação de irregularidades prejudiciais à correta apuração e pagamento do imposto, caracterizada pela apropriação indevida de créditos de ICMS, haja vista que deixou de estornar ou anular o crédito em situações nas quais a legislação assim determina.

No caso, aplica-se o prazo decadencial de cinco anos, nos exatos termos da regra descrita no inciso I do art. 173 do CTN, que dita como marco inicial o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Há de ser ponderado que em relação ao imposto devido nas operações de saídas realizadas no exercício de 2005, o marco inicial é o primeiro dia do exercício seguinte, portanto inicia-se em 01/01/06, findando-se em 31/12/10.

Com efeito, tendo o Contribuinte sido intimado da lavratura do Auto de Infração em 23/06/10 (fls. 445/446), ou seja, dentro do prazo de direito da Fazenda para constituir o crédito tributário, a alegação de decadência do crédito tributário, ainda que parcial, não há que ser admitida.

Versa o contencioso sobre apropriação indevida de créditos de ICMS no período de 01/06/05 a 31/03/09, provenientes de aquisições em operações internas e interestaduais de mercadorias que compõem cesta básica cujas saídas são beneficiadas

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

com redução da base de cálculo, prevista no item 19 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02.

Nos termos do previsto no subitem 19.4 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02, em se tratando de aquisições das ditas mercadorias com carga tributária superior a 7% (sete por cento), a redução da base de cálculo prevista nas operações subsequentes implica na anulação parcial do crédito, de modo que a parte utilizável não exceda a 7% (sete por cento) do valor da base de cálculo utilizada por ocasião da respectiva aquisição.

Compõem o Auto de Infração:

- Planilha denominada “Tabela-Estorno”, efetuada com base no item 19, subitem 19.4, do Anexo IV – Parte 1 – RICMS/02 (fls. 31 a 403);

A referida planilha apresenta a relação das notas fiscais objeto da ação fiscal, de acordo com a escrituração fiscal da empresa, informa o número, data das notas fiscais, o CNPJ, o Estado de origem do fornecedor, o código, o valor do produto, o valor da base de cálculo, a alíquota de entrada, a alíquota efetiva (limite permitido), o ICMS creditado, o ICMS passível de creditamento, e o valor a ser estornado, o qual corresponde à diferença entre o valor creditado e o permitido.

- “Quadro Demonstrativo dos Valores de Débitos e Créditos que alteram o RAICMS”, contendo os valores mensais a serem estornados (fls. 16, 18, 20, 22 e 24);

- “Recomposição da Conta Gráfica” (fls. 15, 17, 19, 21 e 23).

Cuida-se, portanto, os autos do estorno parcial de créditos indevidamente apropriados, irregularidade que resultou em recolhimento a menor de ICMS no período fiscalizado, apurado através de recomposição da conta gráfica.

São esses os fatos e é contra eles que a Impugnante, seguramente, se defende. A tese de defesa apresentada está calcada no entendimento de que o direito ao crédito proveniente de entrada de mercadoria, não comporta restrições.

Assim o ponto central da controvérsia consiste em definir se os créditos estornados pela fiscalização são, ou não legítimos. Confirmada a irregularidade, deve-se determinar qual a sanção a ser aplicada ao caso concreto.

Tal conduta decorre da inobservância de normas expressas constantes da legislação mineira, a saber:

Lei 6.763/75

Art. 30 O direito ao crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido a mercadoria ou o bem ou para o qual tenha sido prestado o serviço, está condicionado à idoneidade formal, material e ideológica da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e nas condições estabelecidos na legislação.

(...)

Art. 32 - O contribuinte deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que o

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

(...)

O Regulamento do ICMS, como não poderia deixar de ser, reproduz tais preceitos, nos seguintes termos:

Parte Geral

Art. 71 - O contribuinte deverá efetuar o estorno do imposto creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria ou o bem entrado 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;

(...)

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.

Impõe-se, deste modo, que sejam estornados os créditos relativos à diferença entre o valor destacado nos documentos fiscais de entrada e o valor legalmente admitido como crédito, nos termos definidos na legislação. Como se depreende dos dispositivos acima transcritos, não procedem as alegações da Impugnante no que tange à suposta inexistência de fundamento legal que ampare o lançamento ora questionado.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Convém registrar, a propósito, que deste entendimento não diverge o Egrégio Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais (conforme se pode constatar nos Acórdãos de n.ºs. 18.252/07/3ª, 15.405/03/2ª, 17.106/05/3ª, Acórdão: 18.880/10/2ª, 19.525/10/3ª, 19.526/10/3ª e 19.527/10/3ª, dentre diversos outros) e tampouco a jurisprudência dos nossos tribunais superiores, consoante está a demonstrar o julgado abaixo (RE 566142 / RN - Relator: Min. CEZAR PELUSO. Julgamento: 14/12/2009), colacionado à guisa de exemplificação:

DECISÃO: 1. TRATA-SE DE RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONTRA ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DO RIO GRANDE DO NORTE QUE, JULGANDO VÁLIDA LEI LOCAL, NEGOU O DIREITO AO CREDITAMENTO TOTAL DO ICMS RECOLHIDO EM OPERAÇÃO ANTERIOR QUANDO A SUBSEQÜENTE FOR BENEFICIADA COM REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO. SUSTENTA O RECORRENTE, COM BASE NO ART. 102, III, A, VIOLAÇÃO AO ART. 155, § 2º, I, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. 2. INCONSISTENTE O RECURSO. É QUE O PLENÁRIO DA CORTE REVIU SUA JURISPRUDÊNCIA FIXADA A PARTIR DO JULGAMENTO DO RE Nº 161.031 (REL. MIN. MARCO AURÉLIO, DJ DE 6.6.97), E FÊ-LO NO JULGAMENTO DO RE Nº 174.478, TAMBÉM DA RELATORIA DAQUELE EMINENTE MINISTRO, MAS PARA CUJO ACÓRDÃO FUI DESIGNADO RELATOR (DJ DE 30.9.2005), E NO QUAL AGORA ASSENTOU A TESE QUE BEM SE EXPÕE NA DECISÃO QUE TRANSCREVO:

“(…) AO CONCLUIR PELA CONSTITUCIONALIDADE DO DEC. 41.498/96 – QUE VEDOU À RECORRENTE O APROVEITAMENTO INTEGRAL DO CRÉDITO RELATIVO AO ICMS INCIDENTE SOBRE OS PRODUTOS QUE COMPÕEM A CESTA BÁSICA – E AFIRMAR QUE, NO CASO, OCORREU “UMA ISENÇÃO PARCIAL DO IMPOSTO A QUE SE CHEGOU POR MEIO DE REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO”, O ACÓRDÃO RECORRIDO NÃO DIVERGIU DA ORIENTAÇÃO RECENTEMENTE ADOTADA PELO PLENÁRIO DESTA CORTE, NO JULGAMENTO DO RE 174.478, REL. ORIG. MIN. MARCO AURÉLIO, REL. P/ ACÓRDÃO DO MIN. CEZAR PELUSO (17.03.2005), QUE, REVENDO JURISPRUDÊNCIA ANTERIOR - FIRMADA A PARTIR DA DECISÃO PLENÁRIA NO RE 161.031, MARCO AURÉLIO, DJ 6.6.97 - , CONCLUIU PELA INEXISTÊNCIA DO DIREITO AO ESTORNO DE CRÉDITO DECORRENTE DA REDUÇÃO DA ALÍQUOTA DO ICMS, POR ENTENDER TRATAR-SE, NÁ ESPÉCIE, “DE UM FAVOR FISCAL QUE, MUTILANDO O ASPECTO QUANTITATIVO DA BASE DE CÁLCULO, CORRESPONDERIA À FIGURA DA ISENÇÃO PARCIAL, SENDO APLICÁVEL, DESSA FORMA, O ART. 155, § 2º, II, B, DA CF/88, QUE DETERMINA A ANULAÇÃO DO CRÉDITO RELATIVO ÀS OPERAÇÕES ANTERIORES NA HIPÓTESE DE ISENÇÃO OU NÃO-INCIDÊNCIA NAS SUBSEQÜENTES (...)” (RE Nº 334.819, REL. MIN. SEPÚLVEDA PERTENCE, DJ DE 6.5.2005. NO MESMO SENTIDO: RE Nº 433.575-AGR, REL. MIN. SEPÚLVEDA PERTENCE, DJ DE 10.8.2005). 3. DO EXPOSTO, NEGO SEGUIMENTO AO RECURSO (ARTS. 21, § 1º, DO RISTF, 38 DA LEI Nº 8.038, DE 28.5.90, E 557 DO CPC).

Registra-se, por oportuno, que o objeto do mencionado apelo extremo versa, precisamente, sobre o estorno proporcional de créditos relativos a operações com

produtos da cesta básica. Acrescenta-se, ademais, que o Recurso Extraordinário acima transcrito foi interposto pela própria sociedade empresária ora Impugnante, a qual, embora favorecida na decisão proferida em juízo liminar, acabou por não lograr êxito em seu intento, quando do enfrentamento do mérito da questão, conforme visto acima.

Com referência à apuração dos valores estornados pelo Fisco, tem-se que a peça fiscal encontra-se cuidadosamente elaborada, dela constando, dentre outros documentos, a listagem pormenorizada das operações (aquisições) que deram ensejo à glosa dos créditos, as quais efetivamente referem-se a produtos alcançados pela redução de base de cálculo a que se refere o item 19 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02.

Sabe-se que, visando dar efetividade ao princípio da não cumulatividade a legislação, ao disciplinar o regime de compensação do imposto, impõe a vedação aos créditos em situações nas quais se pode pressupor a inexistência de tributação ou recolhimento de imposto na operação anterior, ou nos casos de desoneração da mercadoria na subseqüente saída.

São exemplos dessas situações as hipóteses previstas nos incisos I e II do art. 70 – Parte Geral do RICMS/MG, c/c os incisos I e II do art. 31 da Lei nº 6.763/75. Extrai-se da interpretação a essas normas que o elemento comum a esses casos é a certeza de que não houve agregação de valores (a título de imposto) quer seja na operação anterior (aquisição ou entrada), quer na subseqüente saída.

A regra de compensação se faz presente, ora sob a forma de estorno integral do crédito apropriado na entrada da mercadoria, ou de anulação do excesso, ou ainda, limitando a apropriação à alíquota aplicável à mercadoria na saída. Aqui estão compreendidas as hipóteses contidas, por exemplo, entre outros nos incisos I e IV do art. 71 – Parte Geral do RICMS/MG, c/c os incisos I e IV do art. 32 da Lei nº 6.763/75.

Além da certeza da tributação da operação anterior (entrada), observa-se que o elemento comum a essas situações advém do fato de que, nessas saídas, a tributação ocorre de forma menos gravosa, em relação à entrada. Essa interpretação se aplica, por exemplo, quando a tributação alcança apenas uma parcela do valor da operação (redução de base de cálculo), ou quando a alíquota de saída é menor que a da entrada, e ainda no caso em que a mercadoria adquirida não integra o produto final (bens alheios, mercadoria destinada a uso e consumo).

Nesse contexto, observa-se que as obrigações tributárias decorrentes das restrições à apropriação de créditos, apesar de possuírem natureza e finalidade semelhantes, uma vez que cuida de mecanismos de controle da tributação e da arrecadação do ICMS, a sanção por descumprimento deve ser norteadas pela gravidade da conduta.

No presente caso, tem-se que o estorno do crédito efetuado pela Fiscalização foi motivado pelo fato de a Autuada ter deixado de observar a regra que estabelece o estorno ou a anulação do crédito de forma que a sua parte utilizável (passível de apropriação), não exceda a 7% (sete por cento) do valor da base de cálculo do imposto considerada na aquisição da mercadoria.

Constatado que a Autuada deixou de fazer a anulação, cabe ao Fisco fazer o estorno de ofício e exigir a diferença do ICMS não recolhido, bem como aplicar a

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

penalidade (obrigação acessória), a qual, no caso, terá como base de cálculo o valor do crédito indevidamente apropriado.

Corretas, portanto as exigências de ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada conforme demonstrado, após alterações efetuadas pelo Fisco, às fls.634/639.

Depreende-se que essa conduta amolda-se perfeitamente nas disposições contidas no inciso XXVI do artigo 55 da Lei nº 6.763/75. Confira a redação:

Art. 55 (...)

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; (grifou-se).

No tocante ao cancelamento ou redução da penalidade, pleiteado pela Impugnante, anote-se que a infração se refere a aproveitamento indevido de crédito com a consequente falta de pagamento do imposto o que afasta a possibilidade de aplicação do benefício, por analogia à interpretação do disposto no art. 53, § 3º da Lei nº 6.763/75.

Quanto às alegações de que as multas aplicadas teriam caráter confiscatório, tais argumentos não serão objeto de apreciação nesta Casa, tendo em vista a disposição expressa do art. 110 do RPTA, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08.

Assim, caracterizada a infringência à legislação tributária, demonstrados os valores a serem estornados, tendo sido o crédito tributário regularmente formalizado e não tendo a Impugnante, apresentado prova capaz de elidir o feito fiscal, legítimo, em parte, se torna o lançamento nos termos da reformulação do Fisco às fls. 636/637.

Diante do exposto, **ACORDA** a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco às fls. 636/637. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Antônio Carlos Diniz Murta. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Carlos Alberto Moreira Alves (Revisor) e Marco Túlio da Silva.

**Sala das Sessões, 14 de dezembro de 2010.**

**Luciana Mundim de Mattos Paixão**  
**Presidente**

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