

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

Acórdão: 19.525/10/3ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000163409-55  
Impugnação: 40.010126540-51  
Impugnante: Makro Atacadista SA  
IE: 367211204.03-41  
Proc. S. Passivo: Stanley Martins Frasão/Outro(s)  
Origem: DF/Juiz de Fora

**EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO – CESTA BÁSICA. Constatado o aproveitamento integral de créditos de ICMS relativos a aquisições de mercadorias da cesta básica, cujas saídas subsequentes ocorreram com redução da base de cálculo nos termos do art. 31, § 1º da Lei nº 6.763/75 e art. 71, IV do RICMS/02. Exige-se ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no art. 55, XII, alínea “b” da Lei nº 6.763/75. Entretanto deve ser excluída a multa isolada por ser inaplicável. Lançamento parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS verificado no período de 01/01/04 a 31/07/06, apurado mediante Verificação Fiscal Analítica com recomposição da conta gráfica, em decorrência de aproveitamentos indevidos de créditos de ICMS relativos a aquisições de mercadorias da cesta básica, cujas saídas subsequentes ocorrem com redução da base de cálculo, sendo que o crédito encontra-se vedado nos termos do art. 71, inciso IV do RICMS/02 e art. 31, § 1º da Lei nº 6.763/75.

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XIII, alínea “b”, ambos da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a empresa Autuada apresenta, tempestivamente, por intermédio de procurador regularmente constituído, impugnação às fls. 142/166, juntando os documentos de fls. 167/398 e pedindo a improcedência do lançamento.

Por sua vez, o Fisco apresenta manifestação fiscal às fls. 402/417, refutando as alegações da defesa e requerendo a procedência do lançamento.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 420/425, opina pela procedência do lançamento.

**DECISÃO**

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

De início, a Impugnante argui que teria ocorrido a decadência do crédito tributário relativo ao período de janeiro a dezembro de 2004, baseando-se na regra contida no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional (CTN).

Todavia, entende-se que a decadência é regida pelo art. 173, I do CTN, donde o prazo de 5 (cinco) anos conta-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Assim, da análise das peças que compõem os autos, tem-se que, em relação aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2004, a contagem do prazo decadencial iniciou-se em 01/01/05, findando-se em 31/12/09. Considerando-se que o Auto de Infração foi lavrado em 01/12/09 e que o Sujeito Passivo foi intimado em 22/12/09 (fls. 139), verifica-se, inequivocamente, a não ocorrência de decadência do direito de a Fazenda Pública Estadual promover o lançamento.

Quanto ao mérito propriamente dito, convém reiterar que o presente processo versa sobre exigências fiscais lançadas em decorrência da prática de irregularidades, apuradas por meio de recomposição da conta gráfica, na qual se constatou recolhimento a menor do ICMS, em função de aproveitamento a maior de créditos de ICMS destacados nas notas fiscais de aquisição de mercadorias da cesta básica, deixando de efetuar o estorno exigido no item 19, subitem 19.4 da Parte 1 e Parte 6 do Anexo IV do RICMS/02.

De fato, quando das aquisições de mercadorias com carga tributária superior a 7% (sete por cento), estando a operação subsequente beneficiada com a redução da base de cálculo constante do item 19, a Impugnante deveria ter efetuado a anulação parcial 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.

Exige-se, assim, o estorno dos créditos relativos à diferença entre o valor destacado nos documentos fiscais de entrada, devidamente escriturados no LRE e o valor efetivamente admitido como crédito, em consonância com o dispositivo legal citado anteriormente. Após o efetivo estorno dos créditos relacionados, o Fisco recompôs a conta gráfica do contribuinte, apurando o imposto a recolher.

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 do Anexo IV, Parte 1 e Parte 6 do RICMS/02, conforme fls. 14 a 75 dos autos. A planilha “Tabela Estorno” foi anexada por amostragem, sendo o seu conteúdo integral apresentado no “CD” às fls. 43, também encaminhado à Impugnante.

A mencionada planilha traz as seguintes indicações: mês ano, data de emissão, nº da nota fiscal, UF de origem, CNPJ do fornecedor, produto, descrição, valor do produto, valor do desconto, valor da Base de Cálculo do ICMS, alíquota de entrada e estorno. Em seu conteúdo a planilha apresenta a relação das notas fiscais objeto da ação fiscal em ordem cronológica, de acordo com os registros elaborados pela própria empresa impugnante, informa o CNPJ e o Estado de origem do fornecedor, apresentando-se de forma explicativa, além de informar qual a mercadoria componente da cesta básica está sendo objeto da ação fiscal.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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;"

### **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 subseqüente 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:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- 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." (GN)

Depreende-se da legislação acima transcrita e do exame das Planilhas de fls. 14 a 75, que as mercadorias adquiridas pela Autuada, objeto da autuação, não admitem a manutenção integral do imposto destacado nas respectivas notas fiscais, ou seja, não comportam a exceção contida no "subitem 19.4" retromencionado.

A Impugnante argumenta, em sua defesa, que a autuação não encontra respaldo na Constituição Federal de 1988 e na Lei Complementar nº 87/96, posto restar caracterizada a nítida violação ao princípio da não cumulatividade, previsto no art. 155, § 2º, inciso I da CF/88 e arts. 19 e 20 da LC nº 87/96. Pondera que as únicas exceções ao citado princípio referem-se às hipóteses de ocorrência de operação subsequente amparada pelos institutos da isenção e da não incidência, o que não é o caso. Observa que a isenção não se confunde com redução de base de cálculo. Cita doutrina e jurisprudência neste sentido, além de acostar aos autos Pareceres dos ilustres Professores Paulo de Barros Carvalho e Marco Aurélio Greco sobre a matéria em exame. Tece comentários acerca da natureza impositiva do Convênio ICMS nº 128/94, bem como assegura que as multas aplicadas são abusivas.

No entanto, razão não lhe assiste, conforme será demonstrado.

O Supremo Tribunal Federal, ao se manifestar sobre a matéria, entendeu que a redução de base de cálculo equipara-se a isenção parcial, não se configurando ofensa à não cumulatividade a concessão do crédito por entradas tão só na proporção da redução de base de cálculo nas saídas. Esta decisão foi tomada pelo plenário do Supremo Tribunal Federal em 17 de março de 2005, em julgamento do Recurso Extraordinário nº 174.478-2, sendo esta decisão posterior àquelas apresentadas pela Impugnante:

17/03/2005 - TRIBUNAL PLENO  
RECURSO EXTRAORDINÁRIO 174.478-2 - SÃO PAULO  
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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

**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.

Outro não foi o entendimento deste Egrégio Conselho de Contribuintes ao apreciar matéria idêntica, relacionada a irregularidades praticadas pela própria empresa ora Autuada, bem como por outros contribuintes mineiros, conforme Acórdãos nºs 18.252/07/3ª, 13.572/00/2ª, 15.405/03/2ª, 14.184/00/3ª, 14.238/00/1ª e 17.106/05/3ª, dentre outros.

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 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. (GN)

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 que excepcionou.

Quanto à suposta inconstitucionalidade dos dispositivos da legislação mineira que regem a matéria, vale ressaltar que por força das disposições contidas no art. 110, inciso I do RPTA/MG, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, não compete ao órgão julgador administrativo apreciar questões desta natureza.

Oportuno esclarecer que a Impugnante, nas operações com os produtos listados nas planilhas de fls. 14/75, adotou o benefício da redução da base de cálculo

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 às penalidades aplicadas, vale acrescentar que o Fisco ao calcular os valores das Multas de Revalidação e Isolada obedeceu rigorosamente ao disposto no art. 56, inciso II e art. 55, inciso XIII, alínea “a”, ambos da Lei nº 6.763/75. Alerta-se que as multas não foram aplicadas sobre a mesma base de cálculo, como aventado pela defendente, segundo se extrai do demonstrativo de fls. 09.

Com relação ao enquadramento da penalidade por descumprimento de obrigação acessória, esclareça-se que não foi corretamente tipificada aquela prevista no art. 55, inciso XIII, alínea “b” da Lei nº 6.763/75, pois a norma retromencionada não é a que melhor se amolda à espécie dos autos.

Diz o citado dispositivo legal, *in verbis*:

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

XIII - por utilizar indevidamente crédito fiscal relativo a:

(...)

b) operação ou prestação subsequente, com a mesma mercadoria ou com outra dela resultante, beneficiada com a isenção ou não-incidência - 50% (cinquenta por cento) do **valor da prestação ou da operação**; (GN)

Depreende-se da leitura do artigo acima mencionado, que a sua aplicação penaliza o contribuinte inclusive na parcela devida da apropriação do crédito.

Assim, verifica-se que, correta seria a aplicação da penalidade isolada capitulada no art. 55, XXVI da Lei nº 6763/75, *in verbis*:

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

(...)

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

Portanto, inaplicável ao caso dos autos a penalidade isolada capitulada no art. 55, XIII, “b” da Lei nº 6763/75, devendo ser a mesma excluída do crédito tributário.

Em relação às alegações de que as multas aplicadas teriam caráter confiscatório, saliente-se que não cabe tal discussão, neste foro, tendo em vista que os percentuais utilizados estão previstos na Lei nº 6763/75 e considerando, ainda, a regra

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

estabelecida no já mencionado art. 110, inciso I do RPTA/MG, que limita a competência deste Conselho.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento para excluir a Multa Isolada capitulada no art. 55, XIII, "b" da Lei nº 6.763/75. Vencidos, em parte, os Conselheiros René de Oliveira e Sousa Júnior (Relator) e Wagner Dias Rabelo (Revisor), que o julgavam procedente. Designado relator o Conselheiro Luiz Fernando Castro Trópia. Pelo Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Rafael Balanin e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Shirley Daniel de Carvalho. Conforme art. 163, § 2º do RPTA/MG, esta decisão estará sujeita a Recurso de Revisão, interposto de ofício pela Câmara, ressalvado o disposto no § 4º do mesmo artigo. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Wagner Dias Rabelo (Revisor) e René de Oliveira e Sousa Júnior.

**Sala das Sessões, 11 de maio de 2010.**

**Roberto Nogueira Lima**  
**Presidente**

**Luiz Fernando Castro Trópia**  
**Relator / Designado**

LFCT/cam

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

---

Acórdão:	19.525/10/3ª	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000163409-55	
Impugnação:	40.010126540-51	
Impugnante:	Makro Atacadista SA	
	IE: 367211204.03-41	
Proc. S. Passivo:	Stanley Martins Frasão/Outro(s)	
Origem:	DF/Juiz de Fora	

---

Voto proferido pelo Conselheiro René de Oliveira e Sousa Júnior, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

A partir de 30/12/05 (nos termos do art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 20, ambos da Lei nº 15.956/05), foi introduzido na legislação tributária mineira o conceito de isenção parcial, nos termos do § 4º do art. 8º da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

**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.

Existe penalidade específica relacionada ao aproveitamento de créditos do imposto cujas operações de saída ocorram com isenção. Desse modo, ocorrendo estorno de crédito, pelo Fisco, em função de operação subsequente, com a mesma mercadoria, beneficiada com isenção, como no presente caso, deve ser exigida, a partir da vigência supra (30/12/05), a penalidade do art. 55, inc. XIII, alínea “b” da Lei nº 6.763/75, abaixo transcrita, como corretamente exigiu o Fisco:

**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:

XIII - por utilizar indevidamente crédito fiscal relativo a:

(...)

b) operação ou prestação subsequente, com a mesma mercadoria ou com outra dela resultante, beneficiada com a isenção ou não-incidência - 50%

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

(cinquenta por cento) do valor da prestação ou da operação;

Não é apropriada, nestes casos, a exigência da Multa Isolada prevista no inciso XXVI do art. 55 da Lei nº 6.763/75, também abaixo transcrita, porque, como ali tipificado, só é cabível tal penalidade quando não ocorrer as hipóteses tipificadas nos incisos anteriores, o que exatamente ocorre no presente caso:

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

(...)

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

Diante do acima exposto, julgo procedente o lançamento.

**Sala das Sessões, 11 de maio de 2010.**

**René de Oliveira e Sousa Júnior**  
**Conselheiro**