

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

Acórdão: 3.588/10/CE Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000163434-31  
Recurso de Revisão: 40.060127509-42 (Aut.), 40.060127576-37  
Recorrentes: Makro Atacadista SA  
IE: 367211204.03-41  
3ª Câmara de Julgamento  
Recorridas: Makro Atacadista SA  
IE: 367211204.03-41  
Fazenda Pública Estadual  
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. 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 item 19, subtem 19.4 da Parte 1 e Parte 6 do Anexo IV do RICMS/02. Exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XIII, alínea "b" da Lei nº 6.763/75. Entretanto, deve ser excluída a multa isolada por inaplicável à espécie dos autos. Mantida a decisão anterior. Recurso de Revisão nº 40.06012756-37 conhecido por unanimidade e não provido por maioria de votos. Recurso de Revisão nº 40060127509-42 conhecido e não provido por unanimidade.**

***RELATÓRIO***

A autuação versa sobre recolhimento à menor de ICMS verificado no período de 01/08/06 a 31/07/09, apurado através de Verificação Fiscal Analítica com recomposição de 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 de base de cálculo, sendo que o crédito encontra-se vedado nos termos da legislação tributária vigente.

A decisão consubstanciada no Acórdão n.º 19.526/10/3ª, pelo voto de qualidade, julgou parcialmente procedente o lançamento para excluir a Multa Isolada capitulada no art. 55, XIII da Lei nº 6763/75.

Inconformada, a empresa autuada, ora Recorrente, interpõe, tempestivamente, por intermédio de procurador regularmente constituído o Recurso de Revisão de fls. 551/548.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A 3ª Câmara de Julgamento interpõe, de ofício, o Recurso de Revisão de fls. 517/518.

### **DECISÃO**

Superada, de plano, as condição de admissibilidade capitulada no art. 163, I, § 2º do RPTA/MG, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, uma vez que a decisão recorrida foi tomada pelo voto de qualidade, revelam-se cabíveis os presentes Recursos de Revisão.

Conforme já enfatizado, a autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS em decorrência de aproveitamentos indevidos de créditos de ICMS, relativos a aquisições de mercadorias da cesta básica, cujas saídas subsequentes ocorrem com redução de base de cálculo, sendo que o crédito encontra-se vedado nos termos do art. 71, IV do RICMS/02 e art. 31, § 1º da Lei nº 6763/75.

A decisão recorrida merece ser mantida em todos os seus termos.

Com relação ao Recurso de Revisão interposto pela Autuada, ora Recorrente, pretende a reforma do acórdão, para cancelar as exigências fiscais lançadas em decorrência da prática de irregularidades, apuradas por meio de recomposição da conta gráfica, na qual se constatou recolhimento a menor de 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 Recorrente 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 da Recorrente, 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, Parte 1 e Parte 6 do Anexo IV do RICMS/02, conforme fls. 15 a 75 dos autos. A planilha “Tabela Estorno” foi anexada por amostragem, sendo o seu conteúdo integral apresentado no “CD” às fls. 14, também encaminhado à Recorrente.

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Recorrente, 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.

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 setiver 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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." (GN)

Depreende-se da legislação acima transcrita e do exame das Planilhas de fls. 15 a 75, que as mercadorias adquiridas pela Recorrente, 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 Recorrente argumenta, 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 a Recorrente 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Outro não foi o entendimento deste Egrégio Conselho de Contribuintes ao apreciar matéria idêntica, relacionada a irregularidades praticadas pela própria empresa Recorrente, 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 Recorrente, 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

art. 110, inciso I do RPTA/MG, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, não compete ao órgão julgador administrativo apreciar questões dessa natureza.

Oportuno esclarecer que a Recorrente, nas operações com os produtos listados nas planilhas de fls. 15/75, 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 Recorrente 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, 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.

No entanto, 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, “b” da Lei nº 6.763/75, pois esta norma 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 a Recorrente, inclusive, na parcela devida da apropriação do crédito.

Assim, verifica-se que, ao invés desta penalidade, 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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Finalmente, importante ressaltar que os acórdãos indicados pela Recorrente/Autuada para fazer frente à decisão recorrida não se prestam para tal finalidade, uma vez que o acórdão recorrido tem como fundamento os preceitos da legislação tributária vigente, ressalvada apenas a exclusão da penalidade isolada capitulada no art. 55, XIII da Lei 6763/75 por inaplicável à espécie dos autos, mantidos o ICMS e a Multa de Revalidação.

Quanto ao Recurso de Revisão interposto de ofício pela 3ª Câmara de Julgamento, da mesma forma, não há como dar provimento ao Recurso de Ofício, que visa restabelecer a aplicação da penalidade isolada capitulada no art. 55, XIII, "b" da nº Lei 6763/75.

Conforme já dito, não cabe na espécie ora em análise a capitulação da citada penalidade, tendo em vista que a sua aplicação acarreta a penalização da Recorrente também na parcela da apropriação devida do crédito.

Se fosse o caso de aplicação de penalidade isolada, o que se admite apenas por argumento, esta seria a prevista no art. 55, XXVI da nº Lei 6763/75 que melhor se amolda à espécie dos autos.

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em conhecer dos recursos de revisão. No mérito, também à unanimidade, em negar provimento ao recurso de revisão interposto pela Contribuinte. Quanto ao recurso de revisão interposto de ofício pela 3ª Câmara de Julgamento, por maioria de votos, negou-se provimento. Vencidos os Conselheiros Maria de Lourdes Medeiros (Relatora) e José Luiz Drumond que davam provimento parcial ao recurso interposto de ofício pela 3ª Câmara de Julgamento para restabelecer a exigência da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XIII, alínea "b" da Lei nº 6.763/75, proporcionalmente à parte do valor da operação sobre o qual foi apropriado indevidamente o crédito do imposto. Designado relator o Conselheiro Luiz Fernando Castro Trópia. Pela Recorrida, sustentou oralmente o Dr. Rafael Balanin e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Shirley Daniel de Carvalho. Participaram do julgamento, além dos signatários e dos Conselheiros vencidos, os Conselheiros Antônio César Ribeiro e André Barros de Moura.

**Sala das Sessões, 23 de julho de 2010.**

**Mauro Heleno Galvão**

**Presidente**

**Luiz Fernando Castro Trópia**

**Relator Designado**