

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.011/10/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000165233-75
Impugnação: 40.010127618-85
Impugnante: Makro Atacadista SA
IE: 186211204.00-92
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 o aproveitamento integral de créditos de ICMS relativos a aquisições de produtos da cesta básica, cujas saídas subsequentes ocorreram com a 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, IV da Lei nº 6.763/75 e nos art. 70, § 1º e 71, IV da Parte Geral do RICMS/02. Exige-se ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multas Isoladas previstas no art. 55, inciso XIII, alínea “b” e inciso XXVI, todos da Lei nº 6.763/75. Exclusão da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XIII, alínea “b” por inaplicável à espécie. Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

Da Autuação

O presente contencioso versa sobre a apropriação indevida de créditos integrais de ICMS, em desacordo com a previsão contida no art. 71, inciso IV do RICMS/02 (Parte Geral), decorrente de aquisições de produtos da cesta básica cujas saídas subsequentes ocorreram com a redução de base de cálculo prevista no item 19 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02, constatada mediante Verificação Fiscal Analítica (VFA) com recomposição da conta gráfica, levada a efeito no período de 01/01/05 a 31/07/09.

Exige-se Multa Isolada prevista no inc. XXVI do art. 55 da Lei nº 6.763/75, relativamente ao período compreendido entre os dias 01/01/05 e 29/12/05, bem como a Multa Isolada a que se refere o art. 55, inciso XIII, alínea “b”, também da Lei nº. 6.763/75, no que concerne ao período de tempo que medeia entre os dias 30/12/05 e 31/07/09.

O processo encontra-se devidamente instruído, dele constando, dentre outros, a seguinte documentação:

- Auto de Início de Ação Fiscal - AIAF e respectivo Aviso de Recebimento - AR (fls. 02/03);

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- Auto de Infração - AI (fls. 04/05);
- Relatório Fiscal (fls. 06/11);
- Recomposição da Conta Gráfica referente aos exercícios de 2005 a 2009 (fls. 13/22);
- Documento intitulado “Tabela-Estorno”, contendo a relação detalhada dos documentos fiscais relativos às aquisições dos produtos da cesta básica, objeto do estorno efetuado (fls. 24/411);
- Cópias reprográficas do livro Registro de Entradas (por amostragem), relativamente ao período compreendido entre os exercícios de 2005 a 2009 (fls. 413/450);
- Telas do Sistema Integrado de Administração da Receita (SIARE) contendo a “Consulta de Extrato de Valores Apurados”, relativamente ao período autuado (fls. 452/457).

Da Impugnação

Inconformado, o Autuado apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 462/489, alegando, em síntese, o que se segue.

De início, aduz que o trabalho fiscal não encontra respaldo na legislação, mormente no texto da Constituição da República, uma vez que, no seu entender, resultou violado o princípio da não cumulatividade, previsto no art. 155, § 2º, inciso I da Carta Política. A razão para tanto residiria no fato de que as únicas exceções constitucionalmente previstas para a apropriação dos créditos seriam as operações isentas e aquelas alcançadas pela não incidência do imposto, hipóteses estas que, conforme salienta, não se fazem presentes no caso em comento.

Em seguida, assevera que uma parte do crédito tributário exigido no Auto de Infração (mais especificamente os valores correspondentes ao período anterior a maio de 2005) estaria fulminada pela decadência, haja vista a disposição contida no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional.

Isto posto, discorre acerca da sistemática da não cumulatividade, tal como prevista em nosso ordenamento constitucional, ressaltando que o direito ao crédito se impõe inclusive quando a base de cálculo ou a alíquota das operações subsequentes sejam inferiores às que foram utilizadas nas respectivas entradas dos produtos sujeitos à tributação. Assevera, ainda, que o referido direito ao aproveitamento de créditos se impõe mesmo nos casos em que o valor das operações das quais decorra a saída das mercadorias se mostrem inferiores ao valor de aquisição (ou entrada).

Nesta perspectiva, manifesta entendimento no sentido de que se está a tratar de hipótese de “redução de alíquota” do ICMS, com a qual não se confundem os institutos da “isenção” e da “não incidência”. No intuito de extremar tais figuras, anexa pareceres de eminentes doutrinadores, cujo conteúdo entende corroborar a tese acima exposta.

No que pertine ao Convênio ICMS nº. 128/94, transcreve o disposto em sua Cláusula Primeira, asseverando que se trata de instrumento normativo de natureza impositiva (eis que, a seu ver, não existem convênios “autorizativos”), donde resultaria a inexigibilidade do estorno proporcional dos créditos. Em reforço à sua argumentação cita pronunciamentos doutrinários e jurisprudenciais que entende estarem em consonância com a argumentação desenvolvida em sua peça de defesa.

Por fim, manifesta-se pela inaplicabilidade, no presente caso, do entendimento exarado pelo Supremo Tribunal Federal no âmbito do Recurso Extraordinário nº. 174.478 (“Caso Monsanto”), usualmente citado pelo Fisco como paradigma em autuações tais como a ora impugnada. Destarte, esclarece que tal julgado refere-se especificamente à aquisição de insumos para industrialização, cujos produtos finais gozam de redução de base de cálculo, situação esta que entende diversa da matéria objeto do Auto de Infração discutido nos presentes autos.

Pondera, ademais, no sentido da inaplicabilidade, ao caso em comento, da Multa Isolada capitulada no art. 55, inc. XIII, alínea “b” da Lei nº 6.763/75, valendo-se, para tanto, de decisões anteriores proferidas por este E. Conselho de Contribuintes.

Conclui sua argumentação afirmando que a penalidade exigida, além de se mostrar desproporcional, também afigura-se abusiva e dotada de caráter confiscatório.

Ao final, pede que seja julgado improcedente o lançamento fiscal, ou, caso assim não entenda o E. Conselho de Contribuintes deste Estado, que sejam as multas reduzidas.

Da Manifestação Fiscal

O Fisco, por seu turno, no âmbito da manifestação de fls. 658/667, comparece aos autos e refuta as alegações do Impugnante.

De início, destaca a existência de diversas outras autuações lavradas contra o Contribuinte em questão, relativamente à matéria ora discutida, após o que passa a descrever detalhadamente os procedimentos adotados no curso da ação fiscal, indicando os dispositivos legais e regulamentares nos quais fundamentou sua conduta.

Em seguida, contrapõe argumentação no tocante à alegada caracterização da decadência, fato este que fulminaria em parte o crédito tributário ora exigido, argumentando que o termo inicial do prazo decadencial rege-se, na espécie, pelo disposto no art. 173, inciso I do CTN, e não pelo art. 150, § 4º do mesmo Diploma Legal. Cita, a propósito, decisões proferidas no âmbito deste E. Conselho de Contribuintes.

Além disso, cuida de trazer aos autos decisões anteriores proferidas por este Órgão Julgador em casos análogos, nos quais se concluiu pela legalidade da exigência do estorno proporcional dos créditos.

Ressalta, ademais, que a redução de base de cálculo configura isenção parcial, a teor do disposto no art. 8º, § 4º da Lei nº. 6.763/75, norma esta que se encontra assente com o entendimento consagrado no âmbito do Supremo Tribunal Federal.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Isto posto, contradiz as alegações do Impugnante e reitera o caráter autorizativo da disposição contida no Convênio ICMS 128/94 (Cláusula Primeira, § 1º), por meio da qual é facultado aos Estados exigirem a anulação proporcional dos créditos referentes à aquisição dos produtos da cesta básica.

Por fim, combate a alegada inadequação da penalidade cominada, valendo-se, para tanto, da Lei Estadual nº. 6.763/75, disciplinadora da matéria.

Ao final, propugna pela manutenção integral do lançamento.

Do Parecer da Assessoria do CC/MG

A Assessoria do CC/MG, no âmbito do Parecer de fls. 670/683, opina pela procedência parcial do lançamento para excluir do crédito tributário a parcela da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XIII, alínea “b” da Lei nº 6763/75.

DECISÃO

Do Mérito

Urge enfrentar, de plano, a questão atinente à decadência, alegada *ab initio* pelo Impugnante em sua peça de defesa.

Cabe destacar que não há de se falar em decadência ao direito de lançar, relativamente aos fatos geradores ocorridos anteriormente ao mês de maio de 2005, com aplicação do disposto no § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional - CTN.

Conforme estabelece o mencionado dispositivo, se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador, e expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário.

Constitui regra geral, no entanto, que ao lançamento de ofício aplica-se o prazo decadencial de cinco anos e a forma de contagem fixada no art. 173, I do CTN.

Sobre o tema, o Egrégio Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, em decisão de 15/03/07, confirmou tal posição, em acórdão assim ementado (no que interessa ao caso em tela):

DIREITO TRIBUTÁRIO. PRAZO DECADENCIAL. CONVÊNIO 69/1998. ICMS/COMUNICAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. ILEGALIDADE. CDA. PRESUNÇÃO RELATIVA DE CERTEZA E LIQUIDEZ. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. EXECUÇÃO EMBARGADA. ART. 20, § 4.º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. NÃO HAVENDO PAGAMENTO DO TRIBUTO OU NÃO CARACTERIZANDO A HIPÓTESE DE HOMOLOGAÇÃO EXPRESSA OU TÁCITA PELA FAZENDA PÚBLICA DO LANÇAMENTO, NÃO SE APLICA O DISPOSTO NO ART. 150, § 4º, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL EM RELAÇÃO À DECADÊNCIA. INCIDE, NESTA SITUAÇÃO, A REGRA GERAL ESTABELECIDA PELO ART. 173, INC. I, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, CONFORME A JURISPRUDÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (...). TJMG – PROC. N.º

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

1.0024.05.692077-0/001(1); RELATORA DESEMBARGADORA MARIA ELZA; PUB. 30/03/2007.

Naquela decisão, ao analisar exigência sobre serviço preparatório (de comunicação) não levado à tributação pelo ICMS (tributado pelo ISS), em que o contribuinte recolheu o saldo devedor mensal apurado, tal e qual a situação ora em análise, entenderam os ilustres Julgadores que não havendo o pagamento sobre aquela parcela, não há que se falar em homologação, mas sim em lançamento de ofício, ensejando aplicação da norma do art. 173, I do CTN.

Na mesma toada decidiu o Egrégio Superior Tribunal de Justiça ao apreciar o Recurso Especial nº 448.416-SP, sob a relatoria do Ministro Otávio Noronha, cuja ementa assim expressa:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ICMS. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. ARTS. 150, § 4º, E 173, I, DO CTN.

1. NA HIPÓTESE EM QUE O RECOLHIMENTO DOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO OCORRE EM DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL E, POR CONSEQUENTE, PROCEDE-SE AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO (CTN, ART. 149), O PRAZO DECADENCIAL DE 5 (CINCO) ANOS, NOS TERMOS DO ART. 173, I, DO CTN, TEM INÍCIO NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE ESSE LANÇAMENTO (DE OFÍCIO) PODERIA HAVER SIDO REALIZADO.

Aspecto interessante a anotar refere-se à fundamentação do *decisum*. Após abordar as hipóteses vinculadas ao §4º do art. 150, o ilustrado relator assim se posicionou:

OUTRA HIPÓTESE, ENTRETANTO, É AQUELA EM QUE O SUJEITO PASSIVO NÃO CUMPRE, OU CUMPRE DE MODO DIVERSO, COM SUAS OBRIGAÇÕES. ASSIM OCORRENDO, A ATIVIDADE A SER PRATICADA PELO FISCO NÃO PODERÁ SER CARACTERIZADA COMO MERA HOMOLOGAÇÃO, JÁ QUE ESTA PRESSUPÕE A EXISTÊNCIA DAS PROVIDÊNCIAS ADOTADAS PELO CONTRIBUINTE PASSÍVEIS DE CONFIRMAÇÃO PELA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA. NESSE CASO, CABE AO FISCO, NA FORMA ESTABELECIDADA PELO ART. 149 DO CTN, PROCEDER AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO, QUE É EXECUTADO TAMBÉM NOS CASOS DE OMISSÃO OU INEXATIDÃO DO SUJEITO PASSIVO NO CUMPRIMENTO DOS DEVERES QUE LHE FORAM LEGALMENTE ATRIBUÍDOS. COM EFEITO, EM TAIS CASOS, NÃO HÁ O QUE SE HOMOLOGAR.

Dessa forma, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo ao exercício de 2005 somente expira em 31/12/10, conforme disposto no inciso I do mencionado art. 173, não ocorrendo a decadência relativamente ao crédito tributário exigido, uma vez que a Autuada foi regularmente intimada da lavratura do Auto de Infração em 1º de junho de 2010 (conforme fls. 460 dos autos).

Cuida-se, portanto, de glosa parcial de créditos indevidamente apropriados, referentes a aquisições de produtos da cesta básica cujas saídas subsequentes ocorreram

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Com efeito, 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 acarreta a 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.

Tal comando decorre 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. 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:

(...)

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 entrado 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;

(...)

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:

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. (Grifou-se).

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 do Impugnante no que tange à suposta inexistência de fundamento legal que ampare o lançamento ora questionado.

Convém registrar, a propósito, que deste entendimento não discrepa o Egrégio Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais (conforme se pode

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

constatar nos Acórdãos de n.ºs. 18.252/07/3ª, 15.405/03/2ª, 17.106/05/3ª, 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, NA 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).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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).

Convém anotar, a propósito, que a *vexata quaestio* objeto do mencionado apelo extremo versa, precisamente, sobre o estorno proporcional de créditos relativos a operações com produtos da cesta básica. Cumpre registrar, 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.

No que pertine às arguições de inconstitucionalidade apresentadas pelo Impugnante, sabe-se que refoge à competência deste Órgão Julgador Administrativo apreciar questões tais, haja vista as limitações estatuídas no art. 110 do RPTA.

Com respeito à penalidade aplicada pela Fiscalização, cumpre ressaltar que a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº. 6.763/75 (referente às operações havidas até o dia 29/12/05) encontra-se em perfeita consonância com as disposições legais pertinentes.

O mesmo não se pode dizer, todavia, da Multa Isolada a que se refere o art. 55, inciso XIII, alínea “b” da mesma lei, cominada relativamente ao período posterior ao dia 30/12/05. Com efeito, tal como assinalado pela E. Câmara Especial no âmbito do Acórdão de nº. 3.479/09, a infringência constatada nos autos não se subsume à hipótese tratada neste dispositivo legal. Consoante esclarecido no mencionado Acórdão, a mesma há de ser utilizada apenas nos casos em que o creditamento indevido haja decorrido de operações amparadas pela não incidência ou pela isenção, aí entendida a isenção total.

Resulta incontroverso que, à luz da legislação (Lei nº. 6.763/75, art. 8º, § 4º, com a redação que lhe foi dada pela Lei nº. 15.699/05), o instituto da redução da base de cálculo importa isenção parcial do tributo. Quanto a este ponto, tem-se por certo não haver qualquer dissenso, seja no âmbito do E. CC/MG, seja na própria jurisprudência do STF, acima apresentada.

O que ora se discute é a forma mediante a qual há de ser sancionada a conduta do contribuinte que apropriou indevidamente os créditos referentes às operações em questão. Vale dizer, a divergência existente entre o entendimento da E. Câmara Especial e a posição adotada pela Fiscalização consiste especificamente na identificação da sanção aplicável no presente caso, o qual, inquestionavelmente, configura hipótese de isenção parcial.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Embora pareça atraente a tese segundo a qual a multa isolada a ser aplicada é aquela prevista para as operações isentas, uma vez que a redução de base de cálculo é, como foi reiterado, uma forma de isenção parcial, entende-se, *data venia*, que tal posição não se sustenta ante uma análise mais detida da legislação mineira.

Até o advento da Lei nº. 14.699, de 1º de novembro de 2003, não existia na legislação deste Estado qualquer penalidade incidente sobre o valor do crédito do imposto indevidamente utilizado, apropriado, transferido ou recebido em transferência. Somente a partir da edição da citada Lei foi inserida esta base de cálculo da multa isolada no ordenamento jurídico mineiro. Até então, as únicas multas isoladas alusivas à utilização indevida de créditos do ICMS constavam dos incisos IV e XIII da Lei nº. 6.763/75, os quais estavam redigidos à época (efeitos até 31/10/03) nos seguintes termos:

Art. 55 - (...)

IV - por utilizar crédito do imposto decorrente de registro de documento fiscal que não corresponda ao serviço utilizado, ou à mercadoria entrada no estabelecimento ou àquela cuja propriedade não tenha sido realmente adquirida - 40% (quarenta por cento) do valor constante do documento;

(...)

XIII - por utilizar crédito fiscal consignado em documento relativo a serviço ou acobertador de operação de circulação de mercadoria, cuja prestação ou saída sejam isentas do imposto ou sobre os quais este não incida - 5% (cinco por cento) do valor da prestação ou da operação; (grifou-se).

Aproveu ao legislador, naquela ocasião, empreender uma alteração na sistemática de combate às condutas irregulares dos contribuintes no que se refere ao aproveitamento de créditos do imposto, o que se deu mediante a modificação do texto legal dos incisos acima transcritos, aliado à criação dos novos tipos penais consubstanciados nos incisos XXIV a XXVI da mesma Lei nº. 6.763/75. Deste modo, passaram a vigorar as seguintes disposições:

Art. 55 - (...)

IV - por utilizar crédito do imposto decorrente de registro de documento fiscal que não corresponda à utilização de prestação de serviço ou ao recebimento de bem ou mercadoria - 40% (quarenta por cento) do valor da operação indicado no documento fiscal;

(...)

XIII - por utilizar indevidamente crédito fiscal relativo a:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

a) operação ou prestação que ensejar a entrada de bem, mercadoria ou serviço beneficiados por isenção ou não-incidência - 50% (cinquenta por cento) do valor da prestação ou da operação;

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;

(...)

XXIV - por consignar, em documento destinado a informar ao Fisco a apuração do imposto, valor de saldo credor relativo ao período anterior, cujo montante tenha sido alterado em decorrência de estorno pela fiscalização - 50% (cinquenta por cento) do valor do crédito estornado;

XXV - por utilizar, transferir ou receber em transferência crédito de ICMS em desacordo com o estabelecido na legislação tributária - 50% do valor utilizado, transferido ou recebido;

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).

Percebe-se nitidamente a diferença na valoração da conduta adotada nos casos em que o contribuinte apropriou-se indevidamente créditos do ICMS em situações nas quais não fazia jus ao aproveitamento de qualquer valor (incisos IV e XIII), comparativamente àqueles em que o creditamento efetuado superou o montante admitido pela legislação (incisos XXIV a XXVI). Quanto a estes últimos, a novel base de cálculo da multa isolada restringiu-se ao valor do crédito indevidamente utilizado, transferido, recebido ou apropriado, ao passo que, no tocante aos primeiros, a dita multa continuou a incidir sobre o valor total da respectiva operação ou prestação, sendo, por sinal, substancialmente majorada na hipótese do inciso XIII do referido art. 55.

É de se registrar que esta nova sistemática de sancionamento das ditas infringências, inaugurada pela Lei nº. 14.699/03, foi explicitamente referida no texto da Mensagem nº 61/03, datada de 14 de maio do mesmo ano (Diário do Legislativo de 22/05/03), por meio da qual o excelentíssimo senhor Governador do Estado encaminhou à Assembléia Legislativa o projeto de lei respectivo:

“São desta ordem as modificações sugeridas em relação aos seguintes dispositivos da Lei nº 6.763/75:

(...)

V - Penalidades

Ao lado de regras estabelecendo prerrogativas e instrumentos de atuação do fisco e garantias para o

recebimento futuro do crédito tributário, um arcabouço jurídico capaz de contribuir para o combate à sonegação fiscal, seja por estimular o cumprimento tempestivo e espontâneo de obrigações tributárias, seja por punir severamente os infratores da lei, necessita de um rol detalhado de penalidades, **em valores condizentes com o prejuízo, financeiro ou não, causado pela infração cometida.**” (grifou-se).

Destarte, com exceção dos casos de aproveitamento irregular de créditos relativamente a operações isentas ou não tributadas, nas demais hipóteses se tinha como pacífico o cabimento da aplicação, conforme o caso, do disposto nos incisos XXIV, XXV ou XXVI do art. 55 da Lei nº. 6.763/75, tal como fez a Fiscalização (quanto às operações ocorridas até o dia 29/12/05) no Auto de Infração objeto do presente contencioso.

Assim estava posta a questão quando sobreveio a Lei nº. 15.956, de 30 de dezembro de 2005, por meio da qual foi inserido o § 4º no art. 8º da mencionada Lei nº. 6.763/75, com a seguinte redação:

Art. 8º - (...)

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

A inclusão de tal dispositivo teve como objetivo precípua superar legislativamente os questionamentos (inclusive judiciais) que eram suscitados por alguns contribuintes acerca da exigência, por parte do Fisco, de estorno proporcional de créditos nos casos em que a operação gozava de redução de base de cálculo. Assim fazendo, não obstante a existência de manifestações do Poder Judiciário no mesmo sentido da tese fazendária, buscava-se pacificar definitivamente a questão, uma vez que estas decisões judiciais fundavam-se no labor interpretativo das demais normas do sistema, sendo que, daí em diante, a Lei nº. 6.763/75 passou a dispor de norma expressa neste sentido.

Logo, pelas razões expostas, *permissa venia*, não nos parece a melhor interpretação supor que o comando contido no retromencionado § 4º do art. 8º da Lei nº. 6.763/75 tenha o tido o condão de deslocar, relativamente à mesma conduta, a incidência da multa isolada até então capitulada no inciso XXVI para aquela agasalhada no inciso XIII, alínea “b”, do Diploma normativo em tela. Se assim fosse, ter-se-ia uma única (e, a nosso ver, injustificável) hipótese na qual o creditamento em montante superior ao admitido pela legislação ensejaria uma sanção calculada com base no **valor da operação**, e não a partir do valor do imposto indevidamente apropriado, em franca desconformidade com a sistemática definida no âmbito da Lei nº. 14.699/03.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para excluir a Multa

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Isolada capitulada no art. 55, inciso XIII, alínea "b", da Lei 6763/75. Vencido, em parte, o Conselheiro René de Oliveira e Sousa Júnior, que o julgava parcialmente procedente, para excluir a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI e adequar a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XIII, alínea "b", ao valor da operação sobre a qual está sendo exigido o estorno do crédito. Pelo Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Rafael Balanin e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Marcelo Cássio Amorim Rebouças. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Carlos Alberto Moreira Alves (Revisor) e René de Oliveira e Sousa Júnior.

Sala das Sessões, 30 de novembro de 2010.

Luciana Mundim de Mattos Paixão
Presidente

Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior
Relator

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.011/10/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000165233-75
Impugnação: 40.010127618-85
Impugnante: Makro Atacadista SA
IE: 186211204.00-92
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.

Ressalte-se que, mesmo antes da adequação acima na Lei nº 6.763/75, o Supremo Tribunal Federal - STF, ao se manifestar sobre a matéria, já entendia que a redução de base de cálculo se equipara à 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. Exemplificando, foi esta a decisão foi tomada pelo plenário do STF em 17/03/05, decidindo o Recurso Extraordinário n.º 174.478-2/SP.

Existe, na legislação mineira, 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 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:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

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;

Observe-se, entretanto, que o valor da operação, nos casos como o presente, para a finalidade de aplicação da multa prevista na Lei nº 6.763/75, art. 55, inc. XIII, alínea "b", não pode ser o valor total da operação, posto que o crédito indevido foi apenas sobre parte do valor da operação. Assim, a multa deve ser aplicada proporcionalmente à parte do valor da operação sobre o qual foi apropriado indevidamente o crédito do imposto.

Diante do acima exposto, julgo parcialmente procedente o lançamento para excluir a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI e adequar a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XIII, alínea "b", ao valor da operação sobre a qual está sendo exigido o estorno do crédito.

Sala das Sessões, 30 de novembro de 2010.

René de Oliveira e Sousa Júnior
Conselheiro