

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.114/11/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000168427-21
Impugnação: 40.010128849-87
Impugnante: Carrefour Comércio e Indústria Ltda
IE: 186303430.30-60
Proc. S. Passivo: Tiago Abreu Gontijo/Outro(s)
Origem: DF/Belo Horizonte - DF/BH-2

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - OPERAÇÃO SUBSEQUENTE COM REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. Constatado o aproveitamento indevido e integral de créditos de ICMS destacados em notas fiscais de aquisição de produtos, os quais deram saída com redução da base de cálculo prevista no item 19 do Anexo IV do RICMS/02. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no inciso II do art. 56 e Multa Isolada prevista no inciso XXVI do art. 55, majorada nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º, todos da Lei nº 6.763/75. Inobservância das disposições contidas no item 19.4 do Anexo IV do RICMS/02 e art. 71, inciso IV da Parte Geral do referido regulamento. Infração caracterizada. Lançamento procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre falta de recolhimento ou recolhimento a menor do ICMS, apurado por meio de recomposição da conta gráfica, no período de janeiro de 2005 a junho de 2010, visto que a Autuada aproveitou indevida e integralmente, em desacordo com a previsão do inciso IV do art. 71 Parte Geral do RICMS/02, créditos do imposto decorrentes de operações interestaduais de entradas de mercadorias cujas saídas ocorreram com redução da base de cálculo prevista no item 19 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02, conforme demonstrado nos Anexos I e II do Auto de Infração (AI).

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no inciso II do art. 56 e Multa Isolada prevista no inciso XXVI do art. 55, ambos da Lei nº 6.763/75, esta última majorada em 50% (cinquenta por cento), a partir de junho de 2008, em razão de reincidência, nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º da mesma lei.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 289/311, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 332/346.

A Assessoria do CC/MG determina a realização da Diligência de fls. 354, que resulta na manifestação do Fisco às fls. 356 e juntada de documento de fls. 355.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 357/370, opina pela procedência 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, salvo pequenas alterações.

O lançamento se reporta ao período de janeiro de 2005 a junho de 2010. A Contribuinte foi notificada do Auto de Infração em 23/12/10 (fls. 06).

Pleiteia, pois, que seja considerado decaído o direito do Fisco de constituir todo o crédito tributário ora sob análise, por força do disposto no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional – CTN, no período anterior a 23/12/05.

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, § 4.º, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL EM RELAÇÃO À DECADÊNCIA. INCIDE, NESTA SITUAÇÃO, A REGRA GERAL ESTABELECIDADA PELO ART. 173, INC. I, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, CONFORME A JURISPRUDÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (...).” TJMG – PROC. N.º 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.”

Em decisão recente (19/10/10), o STJ voltou a se manifestar pela aplicabilidade no art. 173, I do CTN na hipótese da apuração do ICMS, como decidido no Agro Regimental no Recurso Especial nº 1.199.262-MG, com a seguinte ementa:

AgRg NO RECURSO ESPECIAL Nº 1.199.262 - MG

RELATOR : MINISTRO HUMBERTO MARTINS

AGRAVANTE : TELEMAR NORTE LESTE S/A

ADVOGADO : SACHA CALMON NAVARRO COELHO E OUTRO(S)

AGRAVADO : ESTADO DE MINAS GERAIS

PROCURADOR : GLEIDE LARA MEIRELLES SANTANA E OUTRO(S)

EMENTA - PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. DEDUÇÃO DE ICMS DOS INSUMOS. COMBUSTÍVEL E LUBRIFICANTE. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO. SÚMULA 7/STJ. SUCUMBÊNCIA RECÍPROCA.

PROPORÇÃO A SER APURADA EM LIQUIDAÇÃO DA SENTENÇA.

SÚMULA 306/STJ. ICMS. CREDITAMENTO INDEVIDO DO IMPOSTO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DA REGRA PREVISTA NO ART. 173, I, DO CTN.

1. A QUESTÃO QUE ENVOLVE A NATUREZA DE INSUMO DE COMBUSTÍVEIS CONSUMIDOS NA ATIVIDADE-FIM DA EMPRESA, PRESTADORA DE SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES E, BEM ASSIM, A INTERPRETAÇÃO DO ART. 20 DA LEI COMPLEMENTAR N. 87/96, QUANDO DIRIMIDA A PARTIR DE ARGUMENTOS DE NATUREZA EMINENTEMENTE FÁTICA, NÃO PODE SER REEXAMINADA POR ESTE TRIBUNAL ANTE O ÓBICE DA SÚMULA 7/STJ.

2. É SABIDO E CONSABIDO QUE ESTA CORTE, UMA VEZ RECONHECIDA A SUCUMBÊNCIA RECÍPROCA, TEM DEIXADO AO JUIZ DA EXECUÇÃO, EM LIQUIDAÇÃO DE SENTENÇA, QUE MENSURE A PROPORÇÃO DE ÊXITO DE CADA UMA DAS PARTES LITIGANTES. ESSE JUÍZO DE PROPORCIONALIDADE SOMENTE SERÁ POSSÍVEL SE A FIXAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DOS HONORÁRIOS OBSERVAR UM MESMO CRITÉRIO PARA AUTOR E RÉU.

3. A JURISPRUDÊNCIA DO STJ FIRMOU O ENTENDIMENTO NO SENTIDO DE QUE, HAVENDO CREDITAMENTO INDEVIDO DE ICMS, O PRAZO DECADENCIAL PARA QUE O FISCO EFETUE O LANÇAMENTO DE OFÍCIO É REGIDO PELO ART. 173, I, DO CTN, CONTANDO-SE O PRAZO DE CINCO ANOS, A PARTIR DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE À OCORRÊNCIA DO FATO IMPONÍVEL, DONDE SE DESSUME A NÃO OCORRÊNCIA, IN CASU, DA DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO LANÇAR OS REFERIDOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS.

AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO.

ACÓRDÃO

VISTOS, RELATADOS E DISCUTIDOS OS AUTOS EM QUE SÃO PARTES AS ACIMA INDICADAS, ACORDAM OS MINISTROS DA SEGUNDA TURMA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA: "A TURMA, POR UNANIMIDADE, NEGOU PROVIMENTO AO AGRAVO REGIMENTAL, NOS TERMOS DO VOTO DO SR. MINISTRO RELATOR)."

OS SRS. MINISTROS HERMAN BENJAMIN, MAURO CAMPBELL MARQUES E CASTRO MEIRA VOTARAM COM O SR. MINISTRO RELATOR.

IMPEDIDO O SR. MINISTRO CESAR ASFOR ROCHA.

BRASÍLIA (DF), 19 DE OUTUBRO DE 2010 (DATA DO JULGAMENTO)

Dessa forma, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo ao exercício de 2005 somente expirou em 31/12/10, nos termos do inciso I do mencionado art. 173, não ocorrendo a decadência relativamente ao crédito

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

tributário exigido, uma vez que a Autuada foi regularmente intimada do lançamento em 23/12/10 (fls. 06).

Conforme relatado acima, a autuação versa sobre falta de recolhimento ou recolhimento a menor do ICMS, apurado por meio de recomposição da conta gráfica, no período de janeiro de 2005 a junho de 2010, visto que a Autuada aproveitou indevida e integralmente, em desacordo com a previsão do inciso IV do art. 71 Parte Geral do RICMS/02, créditos do imposto decorrentes de operações interestaduais de entradas de mercadorias cujas saídas ocorreram com redução da base de cálculo prevista no item 19 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02, conforme demonstrado nos Anexos I e II do Auto de Infração (AI).

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no inciso II do art. 56 e Multa Isolada prevista no inciso XXVI do art. 55, ambos da Lei nº 6.763/75, esta última majorada em 50% (cinquenta por cento), a partir de junho de 2008, em razão de reincidência.

O Fisco esclarece, às fls. 35, que a majoração da multa isolada por reincidência se fundamenta no Acórdão nº 17.955/08/2ª, publicado no "MG" em 17/05/08, com fulcro nos §§ 6º e 7º do art. 53 da Lei nº 6.763/75.

Nas Planilhas que compõem o Anexo I do AI (fls. 18/32, por amostragem, e mídia com inteiro teor às fls. 355, o Fisco relaciona as notas fiscais cujos créditos foram estornados, identificando também no tocante a estes documentos: o CNPJ do remetente, o nº do documento fiscal, a data de emissão, a descrição do produto, a quantidade, o valor, a base de cálculo do ICMS, a alíquota, o crédito apropriado, o crédito permitido e o ICMS estornado.

O Anexo II (fls. 33/35) apresenta o consolidado do crédito tributário, demonstrando os valores mensais de ICMS estornado, da multa de revalidação e da multa isolada, além de sua majoração.

Constam dos autos, por amostragem, cópias dos livros Registro de Entradas e Registro de Apuração do ICMS (fls. 50/288).

Cumprido de início ressaltar que não encontram amparo as alegações da Impugnante pautadas na ofensa ao princípio da não cumulatividade, resultante da criação de limitações infraconstitucionais pela legislação estadual, que dispõem sobre o estorno proporcional de crédito do imposto quando a saída tiver a base de cálculo reduzida.

No que se refere ao mérito propriamente dito do lançamento, o art. 31, § 1º c/c art. 32, IV, ambos da Lei nº 6.763/75, determinam que na situação em que a operação ou a prestação subsequente estiver beneficiada com redução da base de cálculo, o crédito deve ser proporcional à base de cálculo adotada.

Lei 6.763/75:

"Art. 31 - Não implicará crédito para compensação com o imposto devido nas operações ou nas prestações subsequentes:

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 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;"

Já o RICMS/02 dispõe:

"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 a prestação subsequentes 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 subsequente operação ou prestação com redução da base de cálculo, hipótese em que o estorno será proporcional à redução;"

O item 19 do Anexo IV do RICMS/02 determina que a saída em operação interna dos produtos alimentícios relacionados na Parte 6 do citado Anexo ocorre com redução de base de cálculo de 61,11%, (sessenta e um vírgula onze por cento) devendo o contribuinte, nos termos do item 19.4, estornar o crédito que exceder a 7% (sete por cento) da base de cálculo nas aquisições:

"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:(...)"

Não obstante a determinação disposta na Legislação Estadual, o inciso II do § 3º do art. 20 da Lei Complementar nº. 87/96 veda o aproveitamento de crédito quando a saída estiver isenta ou não for tributada, *in verbis*:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

“§ 3º É vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita:

(...)

II - para comercialização ou prestação de serviço, quando a saída ou a prestação subsequente não forem tributadas ou estiverem isentas do imposto, exceto as destinadas ao exterior.”

O Prof. Carlos Victor Muzzi Filho, em texto intitulado “Conflito de Competência na Exoneração Tributária: guerra fiscal e danos colaterais” [In BERNARDES, Flávio Couto; FONSECA, Maria Juliana; SILVA, Paulo Roberto Coimbra (Coords.). Tributação sobre o Consumo. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2008, p. 104/105], afirma que:

“Na interpretação do Supremo Tribunal Federal, a regra (ou o princípio) da não-cumulatividade, insculpido no art. 155, § 2º, I, da Constituição Federal, não tem o alcance que inúmeros autores, dos quais aqui são exemplos os já citados Soares de Melo e Martín Fernandez, lhe reconhecem. Obviamente que a discussão sobre o alcance da não-cumulatividade extrapola o âmbito deste estudo, mas ainda que abreviando a discussão, calha assentar que maior razão há de se reconhecer a Hugo de Brito Machado, Marco Aurélio Greco e Alcides Jorge Costa, autores que sustentam, basicamente, que a Constituição Federal não confere eficácia plena à não-cumulatividade. (...) Portanto, como acentua Hugo de Brito Machado, a Constituição Federal não estabelece exaustivamente o modo pelo qual será efetivada a não-cumulatividade. Não se estabelece a técnica. Tem-se simplesmente o princípio que, aliás, está mal-expresso”. (grifos nossos).

Paulo de Barros Carvalho, em sua obra Curso de Direito Tributário (20ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p.185/186), tece algumas considerações sobre o princípio da não cumulatividade, informando que:

“O princípio da não-cumulatividade é do tipo limite objetivo: impõe técnica segundo a qual o valor de tributo devido em cada operação será compensado com a quantia incidente sobre as anteriores, mas preordena-se à concretização de valores como o da justiça da tributação, respeito à capacidade contributiva e uniformidade na distribuição da carga tributária sobre as etapas de circulação e de industrialização de produtos” (grifo nosso).

Portanto, como se vê do entendimento de importantes doutrinadores, a regra da não cumulatividade não tem sido vista como absoluta. Há que se considerar, a partir de uma interpretação sistemática e hierarquizadora do direito, que o ICMS é um tributo com competência para instituição a cargo dos Estados, mas que emana efeitos em todo o território nacional.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Portanto, ao decidir causas que envolvam a questão, o aplicador do direito deve conferir a neutralidade necessária aos mecanismos de apuração do ICMS. Importa ressaltar que esta neutralidade por vezes é perdida diante da complexidade das normas que regem o ICMS, cabendo, portanto, à autoridade jurisdicional suprir as falhas que porventura ocorram.

Ainda no que se refere ao entendimento doutrinário, a Impugnante cita trecho do livro Curso de Direito Tributário, de Hugo de Brito Machado (fls. 298 do PTA), que ora se transcreve abaixo:

“Da mesma forma que o imposto sobre produtos industrializados, o ICMS é, por expressa determinação constitucional, um imposto não-cumulativo, ‘compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal’ (CF, Art. 155, § 2º, item I). Diversamente do que acontece com o IPI, em relação ao ICMS essa não-cumulatividade está sujeita ao disposto em lei complementar, pois a Constituição diz caber a esta disciplinar o regime de compensação do imposto (Art. 153, § 2º, item XII, alínea “c”). É, portanto, o Congresso Nacional livre para estabelecer as regras a serem observadas, contanto que não anule o princípio constitucional.”

Hugo de Brito Machado, conforme abordado pelo Prof. Carlos Victor Muzzi Filho, e já registrado na presente manifestação fiscal, sustenta que a Constituição Federal não confere eficácia plena à não cumulatividade. É de se notar tal entendimento no excerto acima, citado pela própria Impugnante, em sua peça de contestação.

O ilustre doutrinador assevera que a não cumulatividade do ICMS está sujeita à disciplina de lei complementar, por determinação da própria Constituição, e que “o Congresso Nacional é livre para estabelecer as regras a serem observadas, contanto que não anule o princípio constitucional.” É justamente isso! O estorno do crédito proporcional à base de cálculo utilizada na saída não anula a regra da não cumulatividade. O que ocorre é a adequação, lógica e necessária, ao regime de compensação do ICMS que sofreu exceção à regra da tributação integral.

Dessa forma, numa interpretação aprofundada do ICMS (imposto de sistemática altamente complexa) dentro do sistema tributário presente na Constituição da República, pode-se dizer que não se trata de vedação do crédito ou sua anulação, trata-se, na verdade, de adequação do crédito passível de aproveitamento em razão da exoneração tributária concedida na saída da mercadoria.

A Impugnante, em sua peça de defesa, sustenta a impossibilidade de equiparação da redução da base de cálculo à isenção parcial, e cita o resultado do julgamento do RE nº. 161.031-0/MG, ocorrido na Sessão Plenária do Supremo Tribunal Federal de 24/03/97, como decisão a corroborar seu entendimento.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Pontua, ainda, que a Corte Constitucional julgou de forma definitiva se o conceito de redução de cálculo se insere, ou não, no conceito de isenção. Cita a ementa da decisão referida e longo excerto do voto do Ministro Marco Aurélio.

Tem-se que o entendimento firmado no RE nº. 161.031-0/MG (de 24/03/97) não mais prevalece. O Plenário do STF reviu, por unanimidade, sua jurisprudência no julgamento do RE nº. 174.478-2/SP (de 17/03/05), cujo entendimento foi confirmado quando da análise dos embargos opostos pelo recorrente em 14/04/08.

A Sra. Ministra Ellen Gracie, em aparte no julgamento do RE nº. 174.478-2/SP, de 17/03/05, desta forma se manifestou :

“SENHOR PRESIDENTE (MINISTRO NELSON JOBIM), VERIFICO, NO PRESENTE CASO, QUE O ESTADO DE SÃO PAULO CONCEDEU UM BENEFÍCIO NA SAÍDA [...], E ELE EXIGE UMA CONTRAPRESTAÇÃO PROPORCIONAL RELATIVAMENTE AO CRÉDITO DA ENTRADA. OU SEJA, O CRÉDITO OBTIDO NA ENTRADA NÃO PODE SUPERAR O TRIBUTO QUE SERIA DEVIDO NA SAÍDA. [...] ENTÃO, A SISTEMÁTICA ENCONTRADA ESTÁ PERFEITAMENTE DE ACORDO COM O ESPÍRITO DO TRIBUTO, QUE É O DA NÃO-CUMULATIVIDADE, E ELA ESTÁ RESPEITADA.” (GRIFO NOSSO).

O Ministro Sepúlveda Pertence, também em voto no RE nº. 174.478-2/SP, assim se posicionou:

“[...] TAMBÉM NÃO VEJO A INCONSTITUCIONALIDADE ARGUIDA. ACRESCENTO ALGO QUE É, A MEU VER, DA TEÓRIA GERAL DA INCONSTITUCIONALIDADE E QUE O TRIBUNAL TEM APLICADO RIGOROSAMENTE: DADO O BENEFÍCIO SOB DETERMINADA CONDIÇÃO, NÃO SE PODE DECLARAR INCONSTITUCIONAL A CONDIÇÃO E MANTER O BENEFÍCIO (V.G. ADIN 1502, 12.06.1996, GALVÃO; ADIN 1574, SANCHES). ENTÃO, TER-SE-IA DE DECLARAR INCONSTITUCIONAL TODO O CONJUNTO NORMATIVO, TANTO O BÔNUS, QUANTO O ÔNUS. NÃO VEJO A INCONSTITUCIONALIDADE NA REDUÇÃO E NO CONSEQUENTE ESTORNO PROPORCIONAL DO CRÉDITO RELATIVO À OPERAÇÃO ANTERIOR.” (GRIFO NOSSO).

Convém esclarecer que o caso concreto posto sob análise no RE nº. 161.031-0/MG não se amolda à redução da base de cálculo dos produtos da cesta básica, objeto do presente trabalho.

No precedente citado pela Impugnante, o crédito discutido baseava-se na vedação total do imposto destacado, inclusive já em fase de redução da base de cálculo, tendo em vista tratar-se de mercadorias usadas (ou o revendedor adquiria de consumidores - dos quais não obteria crédito - ou de outro revendedor já com a base de tributação reduzida).

Portanto, no RE nº. 161.031-0/MG não se discutiu o estorno proporcional do crédito do ICMS relativo à entrada de mercadorias cujas saídas foram realizadas com

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

redução da base de cálculo. No próprio voto do Ministro Marco Aurélio, transcrito pela Impugnante, há esta informação (fls. 304 do PTA).

De qualquer modo, verifica-se, pelo voto do Ilustríssimo Ministro Joaquim Barbosa, no RE n.º 445.065/MG, que o entendimento consolidado no RE n.º 161.031-0/MG, de que norma vedadora da compensação do valor recolhido na operação anterior conflita com o princípio da não cumulatividade encontra-se superado.

Desta forma, no julgamento do Agravo Regimental no RE n.º. 445.065/MG, ocorrido em 16/03/10, a Segunda Turma, por unanimidade, entendeu que a redução de base de cálculo constitui isenção fiscal parcial, sendo cabível o estorno do crédito proporcional à base de cálculo utilizada nas saídas, conforme ementa abaixo:

“EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. ICMS. CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. ISENÇÃO PARCIAL. EQUIVALÊNCIA. VEDAÇÃO. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. ESTA CORTE CONSIDERA ANÁLOGAS AS FIGURAS DA REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO E DA ISENÇÃO PARCIAL, DE MODO A ATRAIR A VEDAÇÃO DO DIREITO AO CRÉDITO DE ICMS, SE NÃO HOUVER LEI ESPECÍFICA CONCESSORA DO BENEFÍCIO FISCAL. AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

(RE 445065 AGR, RELATOR(A): MIN. JOAQUIM BARBOSA, SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 16/03/2010, DJE-076 DIVULG 29-04-2010 PUBLIC 30-04-2010 EMENT VOL-02399-07 PP-01573)”

Destaque-se que o Ministro Joaquim Barbosa, ao proferir seu voto no referido Agravo Regimental, manifestou que:

“[...] ESTA CORTE SUPEROU A ORIENTAÇÃO FIRMADA POR OCASIÃO DO JULGAMENTO DO RE 161.031, PARA CONCLUIR QUE O FENÔMENO DA REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO EQUIPARAVA-SE À ISENÇÃO PARCIAL, DE MODO A ATRAIR A VEDAÇÃO DO DIREITO AO CRÉDITO DE ICMS (A NÃO SER QUE EXISTENTE BENEFÍCIO FISCAL ESPECÍFICO).

A MODIFICAÇÃO DO ENTENDIMENTO SE DEU COM O JULGAMENTO DO RE 178.478 [...]

A ORIENTAÇÃO PERMANECE CONSTANTE, COMO SE PODE EXTRAIR DE NOVOS PRECEDENTES (CF., E.G., RE 434.624-EDCL-AGR, REL. MIN. CÁRMEN LÚCIA, PRIMEIRA TURMA, DJE DE 27.11.2009 E AI 661.957-AGR, REL. MIN ELLEN GRACIE, SEGUNDA TURMA, DJE DE 29.10.2009)”.

Roque Antônio Carraza, em obra específica sobre o ICMS, conceitua a isenção como “uma limitação legal do âmbito de validade da norma jurídica tributária, que impede que o tributo nasça ou faz com que ele surja de modo mitigado (isenção parcial)” [ICMS. 13ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 495]. Em seu entendimento, a

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

alíquota zero também é fórmula de isenção, na medida em que se reduzindo a alíquota de um tributo ao valor zero, não surgirá nenhuma quantia a pagar.

Relativamente às isenções, Pontes de Miranda ensina que:

“As isenções podem ser totais e parciais. Dizem-se parciais as isenções que deduzem do percentual do imposto ou do imposto fixo. As isenções totais são pré-excludentes da imposição. O imposto não recai no objeto ou no negócio jurídico a que se refere a regra jurídica de isenção.”

Paulo de Barros Carvalho, em tópico que trata da ‘Fenomenologia das Isenções Tributárias’, em seu livro Curso de Direito Tributário (20ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 526), salienta que:

“[...] muitas vezes o legislador dá ensejo ao mesmo fenômeno jurídico de recontro normativo, mas não chama a norma mutiladora de isenção. Não há relevância, pois aprendemos a tolerar as falhas do produto legislado e sabemos que somente a análise sistemática, iluminada pela compreensão dos princípios gerais do direito, é que poderá apontar os verdadeiros rumos da inteligência de qualquer dispositivo de lei” (grifo nosso).

O Prof. Carlos Victor Muzzi Filho, ainda no texto “Conflito de Competência na Exoneração Tributária: guerra fiscal e danos colaterais” [In BERNARDES, Flávio Couto; FONSECA, Maria Juliana; SILVA, Paulo Roberto Coimbra (Coords.). Tributação sobre o Consumo. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2008, p. 106/107], e também relativamente ao posicionamento do STF, destaca:

“[...] a alusão feita pelo Ministro Cezar Peluso ao aspecto substancial da redução da base de cálculo, favor fiscal que equivaleria à isenção, na esteira do que preconiza Alberto Xavier [...]. Logo, ainda que não se trate de isenção em sentido estrito, o favor fiscal que mutile o aspecto quantitativo há de ser assimilado à isenção, notadamente em relação ao ICMS, a fim de manter a unidade nacional determinada pela Constituição federal”.

Convém destacar que a Corte Constitucional tomou, a partir do precedente do RE nº. 174.478-2/SP, outras decisões, no mesmo sentido, como os seguintes julgamentos:

- Agravo Regimental em Recurso Extraordinário nº. 441.881-9/MG, STF, Primeira Turma, Rel. Ministro Sepúlveda Pertence. Data de Julgamento: 25/04/06. Data de Publicação no D.J.: 19/05/06;

- Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº. 439.784-1/SP, STF, Primeira Turma, Rel. Ministro Sepúlveda Pertence. Data de Julgamento: 05/09/06. Data de Publicação no D.J.: 29/09/06;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- Embargos de Declaração no Agravo Regimental em Recurso Extraordinário n.º 154.179-2/SP, STF, Segunda Turma, Rel. Ministro Gilmar Mendes. Data de Julgamento: 28/11/06. Data de Publicação no D.J.: 02/02/07;

- Agravo Regimental em Recurso Extraordinário n.º 488.147-1/RS, STF, Segunda Turma, Rel. Ministro Eros Grau. Data de Julgamento: 06/03/07. Data de Publicação no D.J.: 04/05/07;

- Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n.º 457.581-6/RS, STF, Segunda Turma, Rel. Ministro Gilmar Mendes. Data de Julgamento: 11/12/07. Data de Publicação no D.J.: 22/02/08;

- Agravo Regimental em Recurso Extraordinário n.º 466.043-1/MG, STF, Segunda Turma, Rel. Ministro Gilmar Mendes. Data de Julgamento: 04/03/08. Data de publicação no D.J.: 28/03/08;

- Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n.º 539.382-7/RS, STF, Primeira Turma, Rel. Ministro Marco Aurélio. Data de Julgamento: 16/12/08. Data de Publicação no D.J.: 20/03/09;

- Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n.º 558.290-6/RS, STF, Primeira Turma, Rel. Ministro Ricardo Lewandowski. Data de Julgamento: 30.06.2009. Data de Publicação no D.J.: 21/08/09;

- Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n.º 614.072-7/RS, STF, Primeira Turma, Rel. Ministro Ricardo Lewandowski. Data de Julgamento: 30/06/09. Data de Publicação no D.J.: 21/08/09;

- Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n.º 661.957-0/RS, STF, Segunda Turma, Rel. Ministra Ellen Gracie. Data de Julgamento: 06/10/09. Data de Publicação no D.J.: 29/10/09;

- Embargos Declaratórios no Recurso Extraordinário n.º 496.435/PR, STF, Primeira Turma, Rel. Ministra Cármen Lúcia. Data de Julgamento: 02/02/10. Data de Publicação: 12/03/10;

- Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n.º 669.557/MG, STF, Segunda Turma, Rel. Ministro Joaquim Barbosa. Data de Julgamento: 06/04/10. Data de Publicação: 07/05/10.

Portanto, a afirmação de que “O Supremo Tribunal Federal vem sistematicamente confirmando o entendimento assentado naquele julgamento em Plenário (RE 161.031)” (fls. 305 do PTA – 1.º parágrafo) não procede.

Todos os acórdãos citados pelo contribuinte em sua Impugnação, inclusive o do STJ (REsp. n.º 343.800/MG) são anteriores a 17/03/05, data do julgamento do RE n.º 174.478-2/SP pelo pleno do STF, o qual modificou o entendimento dado anteriormente pela Suprema Corte, passando a considerar não haver violação ao princípio da não cumulatividade a exigência do estorno proporcional de crédito quando no regime de base de cálculo reduzida.

Como se constata do entendimento do STF, a partir de 2005, exaustivamente debatido acima, não parece haver espaço para rediscussão dessa matéria que já se

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

encontra consolidada, tendo inclusive sido aplicadas multas pelo colendo Tribunal, por terem sido considerados os recursos meramente protelatórios.

Quanto à alegação de que o STF, ao equiparar a redução da base de cálculo à isenção, deixou de observar que a própria Constituição Federal distingue tais institutos, de modo expresso, em seu art. 150, § 6º, depreende-se que o referido dispositivo significou, tão somente, um esforço do legislador constitucional derivado em exaurir as hipóteses determinadas na regra imposta, de modo que qualquer benefício fiscal, a qualquer título, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente tal matéria ou o correspondente tributo.

Portanto, infere-se que o preceito está em consonância com a linha adotada pela Constituição da República, no detalhamento do Sistema Tributário, não significando intenção do legislador em distinguir os institutos.

Dessa forma, no julgamento do Agravo Regimental no AI nº 669.557/MG, ocorrido em 06/04/10, Relator Ministro Joaquim Barbosa, a Segunda Turma da Suprema Corte, por unanimidade, entendeu que:

“EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE OPERAÇÃO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO E TRANSPORTE. ICMS. CUMULATIVIDADE. DIREITO AO CRÉDITO. BASE DE CÁLCULO REDUZIDA. FENÔMENO EQUIVALENTE À ISENÇÃO PARCIAL. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL.

1. POR OCASIÃO DO JULGAMENTO DO RE 174.478 (RED. P/ ACÓRDÃO MIN. CEZAR PELUSO, PLENO, DJ DE 10.09.2005), O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL CONSIDEROU QUE O BENEFÍCIO FISCAL DE REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO EQUIPARAVA-SE À FIGURA DA ISENÇÃO PARCIAL, ATRAINDO A VEDAÇÃO POSTO NO ART. 155, § 2º, II, B DA CONSTITUIÇÃO.

2. O ART. 150, § 6º NÃO SE APLICA AO CASO, NA MEDIDA EM QUE SE TRATA DE INSTRUMENTO DE SALVAGUARDA DO PACTO FEDERATIVO E DA SEPARAÇÃO DE PODERES, DESTINADO A IMPEDIR O EXAME ESCAMOTEADO DE RELEVANTE MATÉRIA DE IMPACTO ORÇAMENTÁRIO, EM MEIO À DISCUSSÃO DE ASSUNTO FRÍVOLO OU QUE NÃO TEM QUALQUER PERTINÊNCIA COM MATÉRIA TRIBUTÁRIA OU FISCAL. O ART. 150, § 6º NADA DIZ A RESPEITO DA CARACTERIZAÇÃO DOS FENÔMENOS DA REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO E DA ISENÇÃO PARCIAL, PARA FINS DO ART. 155, § 2º, II, B DA CONSTITUIÇÃO. AGRAVO REGIMENTAL AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO.

(AI 669557 AGR, RELATOR(A): MIN. JOAQUIM BARBOSA, SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 06/04/2010, DJE-081 DIVULG 06-05-2010 PUBLIC 07-05-2010 EMENT VOL-02400-08 PP-01808)”

Diante do exposto, conclui-se que não se pode ferir o princípio da não cumulatividade “ao contrário”, concedendo a tutela constitucional associada ao referido princípio somente do ponto de vista do contribuinte.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

É preciso haver razoabilidade; é premente estabelecer relação entre o raciocínio lógico e jurídico ao se analisar a sistemática de apuração de um imposto incidente sobre operações sucessivas. Como se viu na busca realizada na doutrina, o princípio da não cumulatividade não tem sido visto de forma tão absoluta, sendo prudente definir-lhe o alcance, dando margem às peculiaridades do imposto em análise, numa interpretação sistemática do direito e da Constituição da República.

Neste passo, cita-se entendimento do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul, no RE-AgR nº 488.147-1/RS, pontuando que “o aproveitamento ou compensação que levam à eficácia do princípio da não cumulatividade deve ser proporcional à redução da base de cálculo do imposto”.

Verificando-se o inteiro teor da planilha constante da mídia juntada às fls. 355, não se constata qualquer divergência quanto a adequação dos produtos à previsão do Regulamento do ICMS referente ao estorno de crédito de ICMS.

Por fim, a alegação da Contribuinte de que o Fisco, na fixação de multas, não atendeu aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade, em manifesta afronta ao que dispõe o art. 150, inc. IV da CR/88, também não encontra respaldo.

Destaca-se que a lavratura do referido AI seguiu fielmente o disposto na legislação pertinente. Ressalta-se que as multas estabelecidas no art. 55, inciso XXVI c/c art. 53, §§ 6.º 7.º, e art. 56, inciso II, todos da Lei nº 6.763/75, se encontram vigentes, não tendo sofrido qualquer alteração até o presente momento.

Salienta-se que não se cogita de violação ao princípio do não confisco em se tratando de multa que está prevista na legislação estadual, efetivada nos exatos termos determinados pela Lei nº 6763/75 e o Auto de Infração lavrado em estrito cumprimento das normas tributárias mineiras. Acrescente-se que a Constituição Federal vigente (art. 150, IV) proíbe a cobrança de tributo com características de confisco e não de penalidade.

De todo o acima exposto, verifica-se que encontram-se caracterizadas as infringências à legislação tributária, sendo, por conseguinte, legítimas as exigências fiscais constantes do Auto de Infração em comento.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, por maioria de votos, em julgar procedente o lançamento. Vencida a Conselheira Maria de Lourdes Medeiros (Revisora), que o julgava parcialmente procedente para excluir a multa isolada. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente a Dra. Amélia Josefina A. Nogueira da Fonseca. Participaram do julgamento, além dos signatários, os

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Conselheiros José Luiz Drumond e Luiz Fernando Castro Trópia.

Sala das Sessões, 29 de junho de 2011.

**Maria de Lourdes Medeiros
Presidente / Revisora**

**André Barros de Moura
Relator**

CC/MG

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.114/11/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000168427-21
Impugnação: 40.010128849-87
Impugnante: Carrefour Comércio e Indústria Ltda.
IE: 186303430.30-60
Proc. S. Passivo: Tiago Abreu Gontijo/Outro(s)
Origem: DF/Belo Horizonte - DF/BH-2

Voto proferido pela Conselheira Maria de Lourdes Medeiros, 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 discordância em relação ao voto vencedor é relativa à exigência da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6763/1975, conforme Auto de Infração de fls. 05/06.

Assim dispõe o art. 55, inciso XXVI da Lei 6763/75:

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;

Deve-se ressaltar que a partir de 30/12/05 (nos termos do art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 20 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 6763/75, *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.

Neste sentido, existindo penalidade específica relacionada ao aproveitamento de créditos do imposto cujas operações de saída ocorram com isenção, tal penalidade é a que deveria ser exigida.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Portanto, a partir de 30/12/05 deveria ser exigida a penalidade prevista no art. 55, inciso XIII, alínea “b” da Lei nº 6763/75:

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;

(...).

Desta forma, exclui-se a exigência da multa isolada exigida a partir de 30/12/05.

Sala das Sessões, 29 de junho de 2011.

**Maria de Lourdes Medeiros
Conselheira**