

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.545/14/1ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000203121-89
Impugnação: 40.010135097-56
Impugnante: Carrefour Comércio e Indústria Ltda
IE: 186303430.30-60
Proc. S. Passivo: Tiago Abreu Gontijo/Outro(s)
Origem: DF/BH-2 - Belo Horizonte

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – OPERAÇÃO SUBSEQUENTE COM REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO – CESTA BÁSICA. Constatou-se o aproveitamento integral de créditos de ICMS relativos às aquisições interestaduais de produtos da cesta básica, cujas saídas ocorreram com redução da base de cálculo prevista no item 19 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, majorada em 100% (cem por cento) nos termos do § 7º do art. 53, todos da Lei nº 6.763/75. Infração caracterizada nos termos do art. 31, § 1º c/c art. 32, inciso IV da Lei nº 6.763/75 e nos art. 70, § 1º, e 71, inciso IV da Parte Geral do RICMS/02.

Lançamento precedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre o recolhimento a menor de ICMS no período de julho de 2010 a junho de 2013, apurado mediante recomposição da conta gráfica, em decorrência de aproveitamento integral de crédito do imposto nas entradas de mercadorias, cujas saídas ocorreram com redução da base de cálculo.

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, majorada em 100% (cem por cento) nos termos do disposto no § 7º do art. 53, ambos da mencionada Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 213/236, contra a qual o Fisco manifesta-se às fls. 274/292.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 297/310, opina pela procedência do lançamento.

DECISÃO

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

A autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS no período de julho de 2010 a junho de 2013, apurado mediante recomposição da conta gráfica, em decorrência de aproveitamento integral de crédito do imposto nas entradas de mercadorias, cujas saídas ocorreram com redução da base de cálculo.

O estorno decorre das aquisições de mercadorias em operações interestaduais, tributadas pela alíquota de 12% (doze por cento), levando o Fisco a estornar a diferença superior à tributação de 7% (sete por cento) incidente na saída das mercadorias.

As aquisições, compreendendo o período de julho de 2010 a junho de 2013, encontram-se relacionadas no “Anexo 1” (fls. 42/186), com a indicação do valor do imposto a ser estornado.

O demonstrativo do crédito tributário encontra-se lançado às fls. 188/189, após a realização da recomposição da conta gráfica para os anos de 2011 a 2013 (fls. 191/193).

A multa isolada foi majorada em 100% (cem por cento) em decorrência da constatação de duas reincidências, conforme decisões proferidas nos Acórdãos nº 17.955/08/2ª e 18.100/08/2ª, publicados, respectivamente em 17/05/08 e 04/10/08 (fls. 201/209).

A Impugnante sustenta seu direito ao crédito amplo, sem quaisquer restrições, por força da norma constitucional vigente, por entender que a Constituição Federal não apresenta qualquer limitação à utilização do princípio constitucional da não cumulatividade.

Nesta linha, entende a Defesa que qualquer norma hierarquicamente inferior que procure limitar o referido princípio deve ser considerada inconstitucional.

Com efeito, o inciso I do § 2º do art. 155 da Constituição Federal dispõe sobre o regime da não cumulatividade da seguinte forma:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I - será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

(...)

Ao tratar da restrição ao crédito, o constituinte cuidou de excluir do regime de créditos as operações com isenção ou não incidência, conforme prescrição contida no inciso II do mencionado dispositivo, *in verbis*:

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

II - a isenção ou não incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

(...)

Por outro lado, atendendo à determinação constitucional, a Lei Complementar nº 87/96 disciplina o regime de compensação de crédito do ICMS da seguinte forma:

Art. 19. O imposto é não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.

Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

(...)

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

I - para integração ou consumo em processo de industrialização ou produção rural, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto se tratar-se de saída para o exterior;

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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

Ao exercer a competência legislativa plena, o Poder Legislativo mineiro cravou na Lei nº 6.763/75 a obrigação do estorno conforme adiante:

Lei 6.763/75:

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;

Regulamentando a matéria, o RICMS/02 assim dispõe:

Art. 62 - O imposto é não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte, interestadual ou intermunicipal, ou de comunicação com o montante cobrado nas anteriores, por este ou por outro Estado.

Art. 70. Fica vedado o aproveitamento de imposto, a título de crédito, quando:

II - a operação subsequente com a mesma mercadoria ou com outra dela resultante deva ocorrer com isenção ou não incidência, ressalvado o disposto no e deste Regulamento;

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:

II - vierem a ser integrados ou consumidos em processo de comercialização, industrialização, produção, extração, geração, prestação de serviço de transporte interestadual ou intermunicipal, ou de comunicação, quando a operação ou prestação subsequente não for tributada ou estiver isenta do imposto, observado o disposto no § 3º deste artigo

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;

(...)

Discorrendo sobre “Conflito de Competência na Exoneração Tributária: guerra fiscal e danos colaterais”, o ilustrado Professor e Procurador do Estado, Carlos Victor Muzzi Filho, afirma:

“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 exhaustivamente o modo pelo qual será efetivada a não cumulatividade. Não se estabelece a técnica. Tem-se simplesmente o princípio que, aliás, está mal-expresso”.

Paulo de Barros Carvalho, em sua obra Curso de Direito Tributário, tece algumas considerações sobre o princípio da não cumulatividade, afirmando 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”.

Resta afastada, portanto, a tese sustentada pela Impugnante no sentido do seu direito à totalidade dos créditos do ICMS pago ou destacado na operação anterior, por força do conjunto normativo ora apresentado.

Ao conceder o benefício da redução da carga tributária para as operações com produtos da cesta básica, o item 19.a do Anexo IV do RICMS/02 determina que a saída em operação interna dos produtos alimentícios relacionados na Parte 6 do mesmo Anexo, ocorra com redução de base de cálculo de 61,11%, devendo o contribuinte, ao ditame do item 19.4, estornar o crédito que exceder a 7% da base de cálculo nas aquisições.

Assim dispõe o item 19.4:

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:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

O objeto do lançamento como visto, é exatamente o estorno da diferença de alíquotas, em decorrência da apropriação do imposto destacado nos documentos fiscais com a aplicação da alíquota interestadual de 12% (doze por cento).

A Impugnante 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. 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, citando a ementa da decisão referida e longo excerto do voto do Ministro Marco Aurélio.

Tem-se, no entanto, que o entendimento firmado no RE nº 161.031-0/MG (de 24/03/97) não mais prevalece. O Plenário do STF reviu 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.

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

Dessa forma, no julgamento do RE nº 174.478-2/SP, ocorrido em 17/03/05, o Plenário do STF 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: 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 (STF, TRIBUNAL PLENO, RE Nº. 174.478-2/SP, RELATOR ORIGINÁRIO MINISTRO MARCO AURÉLIO, RELATOR PARA O ACÓRDÃO MINISTRO CEZAR PELUSO, DATA DE JULGAMENTO: 17.03.2005, DATA DE PUBLICAÇÃO NO D.J.: 30.09.2005).

Destaque-se, que o Ministro Cezar Peluso, no julgamento do RE 174.478-2/SP, solicitou intervenção para concluir que:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

“[...] CUIDA-SE AQUI DE UM FAVOR FISCAL QUE, MUTILANDO O ASPECTO QUANTITATIVO DA BASE DE CÁLCULO, CORRESPONDE À FIGURA DA ISENÇÃO PARCIAL, PORQUE IMPEDE A INCIDÊNCIA DA REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA NA SUA TOTALIDADE. QUER DIZER, SUBSTANCIALMENTE É CASO DE ISENÇÃO”.

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)”. Em seu entendimento, a 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.”

Em consideração importante acerca da regra da não cumulatividade, a qual a Impugnante alega estar o Fisco violando, a Sra. Ministra Ellen Gracie, em aparte no julgamento do RE nº. 174.478-2/SP, assim 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.”

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 TEORIA 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.”

A decisão prolatada no RE nº. 174.478-2/SP foi objeto de Embargos de Declaração, em 07/10/05, sob a alegação de obscuridade e equívoco na fundamentação dos votos dos Ministros Joaquim Barbosa e Sepúlveda Pertence. Desta forma, a questão foi novamente analisada em 14/04/08, quando os Ministros do STF, em Sessão Plenária, rejeitaram os embargos de declaração, por unanimidade, confirmando o entendimento quando do julgamento do RE originário, conforme ementa abaixo:

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. ALEGAÇÃO DE MUDANÇA DA ORIENTAÇÃO DA CORTE SOBRE OS INSTITUTOS DA REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO E DA ISENÇÃO PARCIAL. DISTINÇÃO IRRELEVANTE SEGUNDO A NOVA POSTURA JURISPRUDENCIAL. ACÓRDÃO CARENTE DE VÍCIO LÓGICO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO REJEITADOS. O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL ENTROU A APROXIMAR AS FIGURAS DA REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS E DA ISENÇÃO PARCIAL, A PONTO DE AS EQUIPARAR, NA INTERPRETAÇÃO DO ART. 155, § 2º, II, “B”, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. (STF, TRIBUNAL PLENO, RE-ED Nº 174.478-2/SP, RELATOR MINISTRO CEZAR PELUSO, DATA DE JULGAMENTO: 14.04.2008, DATA DE PUBLICAÇÃO NO D.J.: 30.05.2008).

Desta forma, a tese assentada é que se concluiu pela constitucionalidade da vedação ao crédito integral quando das saídas de mercadorias beneficiadas com redução da base de cálculo. Nas palavras do Ministro Cezar Peluso, Relator do RE-ED nº. 174.478-2/SP: “Ocorreu uma isenção parcial do imposto a que se chegou por meio de redução da base de cálculo”. Em outro trecho, o Relator assevera que o entendimento da Corte a respeito da natureza jurídica da redução da base de cálculo do ICMS sofreu significativa modificação a partir do entendimento consubstanciado RE nº. 161.031-0/MG, que considerava haver distinção essencial entre redução de base de cálculo e isenção.

Em relação ao RE nº. 161.031-0/MG, necessário se faz distingui-lo da discussão contida no RE 174.478-2/SP, conforme já relatado acima, uma vez que a situação concreta que os envolve é diferente. Ocorre, que no RE nº. 161.031-0/MG, o contribuinte questionou dispositivo da legislação mineira que vedava o aproveitamento de crédito da operação anterior nas hipóteses de saída de mercadorias usadas com benefício de redução de 80% da base de cálculo do imposto. Desta forma, nas entradas de tais mercadorias não poderia haver o aproveitamento de qualquer crédito, que no caso, por serem as mercadorias usadas, já entrariam no estabelecimento adquirente com redução da base de cálculo já referida.

Há de se ressaltar, portanto, uma diferença básica entre a matéria discutida no RE nº. 161.031-0/MG e no RE nº. 174.478-2/SP. No primeiro, discutiu-se o impedimento integral do crédito de ICMS, ao passo que no segundo, e no caso em estudo, discute-se o estorno crédito na proporção da redução da base de cálculo na saída.

De outro modo, no RE nº. 174.478-2/SP, o contribuinte arguiu o direito ao crédito integral na aquisição de insumos quando da saída dos produtos com redução da base de cálculo. Ou seja, neste caso, tem-se uma base de cálculo inferior na saída dos produtos contra uma base de cálculo integral na entrada dos insumos. Em termos práticos, tem-se uma alíquota de entrada de 12% e uma alíquota de saída de 7%, o que se contrapõe, dentro dos Estados, à neutralidade, eficiência e lógica do imposto incidente sobre a circulação de mercadorias.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

É interessante pontuar que o ilustre Ministro Ilmar Galvão já entendia de modo diverso desde o julgamento do RE nº. 161.031-0/MG, ocorrido em 24/03/97.

Em voto formulado após pedido de vista no referido RE, cujo entendimento foi compartilhado pelo Ministro Octávio Gallotti, interpreta a ressalva contida no art. 155, § 2º, II, 'b', da CF/88, argumentando que:

“[...] POR ONDE SE PERCEBE, NÃO APENAS QUE PODE HAVER INCENTIVO FISCAL COM EXCLUSÃO DO CRÉDITO EM QUESTÃO, MAS TAMBÉM QUE CABE À LEI ESTABELECEER OS LIMITES DO FAVOR FISCAL CONCEDIDO, SENDO CERTO QUE A SUA EXTENSÃO PODERÁ VARIAR, PARA MAIS OU PARA MENOS, EM FUNÇÃO DE FATORES DIVERSOS, ENTRE ELES A MANUTENÇÃO, OU NÃO, DO CRÉDITO ALUSIVO À OPERAÇÃO ANTERIOR”.

O Ministro Cezar Peluso, em seu voto no RE-ED 174.478-2/SP (14/04/08), do qual é Relator, destaca:

“SOBREVEIO, ENTRETANTO, INFLEXÃO NA POSIÇÃO DA CORTE, QUE PASSOU A APROXIMAR AS FIGURAS DA REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO E DA ISENÇÃO PARCIAL, A PONTO DE EQUIPARÁ-LAS, APÓS DEBATES LEVADOS A EFEITO NO JULGAMENTO DESTES RE Nº 174.478, EM QUE FICOU VENCIDO O MIN. MARCO AURÉLIO (...), POR TER ADOTADO, O PLENÁRIO, CONCLUSÃO DIAMETRALMENTE OPOSTA, QUE IMPLICOU ALTERAÇÃO DAQUELE OUTRO ENTENDIMENTO, EM RAZÃO DE QUE, NA VERDADE, CUIDA-SE DE UM FAVOR FISCAL QUE, MUTILANDO O ASPECTO QUANTITATIVO DA BASE DE CÁLCULO, CORRESPONDE À FIGURA DA ISENÇÃO PARCIAL, PORQUE IMPEDE A INCIDÊNCIA DA REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA NA SUA TOTALIDADE. QUER DIZER SUBSTANCIALMENTE É CASO DE ISENÇÃO. A ATUAL POSIÇÃO DA CORTE PARECE-ME, PORTANTO, BASTANTE CLARA: A REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS CORRESPONDE A ISENÇÃO PARCIAL E, NÃO, COMO OUTRORA SE CONSIDERAVA, CATEGORIA AUTÔNOMA EM RELAÇÃO ASSIM À DA ISENÇÃO, COMO À DA NÃO-INCIDÊNCIA. OBSERVE-SE QUE A INTERPRETAÇÃO DADA PELA CORTE AO ART. 155, § 2º, II, 'b', NÃO REPRESENTA AMPLIAÇÃO DO ROL DE RESTRIÇÕES AO APROVEITAMENTO INTEGRAL DO CRÉDITO DE ICMS, QUE REMANESCE CIRCUNSCRITO ÀS HIPÓTESES DE NÃO-INCIDÊNCIA E ISENÇÃO; ENTENDEU-SE, SIMPLEMENTE, QUE A REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO ENTRA NESTA ÚLTIMA CLASSE, COMO ISENÇÃO PARCIAL, QUE É EM SUBSTÂNCIA.”

Em outro momento importante de seu voto, ainda no RE-ED nº. 174.478-2/SP (14/04/08), o Ministro Cezar Peluso (Relator) avalia a lição de Paulo de Barros Carvalho, em sua obra Curso de Direito Tributário:

“[...] SEGUNDO A QUAL SOMENTE REDUÇÃO COMPLETA ('ANULAÇÃO') DA BASE DE CÁLCULO, OU DE QUALQUER OUTRO ELEMENTO, SERIA EQUIVALENTE À ISENÇÃO, POR FAZER DESAPARECER O OBJETO DA RELAÇÃO. ORA, SE A REDUÇÃO TOTAL É ISENÇÃO, PORQUE O NÃO SERIA A PARCIAL? A QUESTÃO É APENAS DE GRAU, E NÃO, DE DIFERENÇA DE MECANISMO QUE, SOMENTE À VISTA DA COMPLETA ELIMINAÇÃO DO CRITÉRIO DA BASE DE CÁLCULO, TIVESSE O CONDÃO DE TRANSFORMAR-LHE A REDUÇÃO EM ISENÇÃO. O RACIOCÍNIO, FORMAL E DUALISTA, NÃO RESISTE A EXEMPLO EXTREMO: REDUÇÃO DE 99,9% NA BASE DE CÁLCULO SERIA INCAPAZ DE ACARRETAR ANULAÇÃO DOS CRÉDITOS, SIMPLEMENTE PORQUE A OBRIGAÇÃO TERIA NASCIDO, AINDA QUE EM EXPRESSÃO MÍNIMA, SOFRENDO MERA REDUÇÃO QUANTITATIVA. MAS OPERAÇÃO ISENTA OU SEM INCIDÊNCIA PRODUZIRIA A CONSEQUÊNCIA ANULATÓRIA, APENAS POR IMPEDIR DE TODO O NASCIMENTO DA

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

OBRIGAÇÃO. A DIFERENÇA DE TRATAMENTO NÃO SE JUSTIFICA. SUBSTANCIALMENTE, ESTÁ-SE DIANTE DE MECANISMOS IDÊNTICOS”.

Convém destacar que a Corte Constitucional tomou outras decisões no mesmo sentido, a partir do precedente do RE nº. 174.478-2/SP, dentre as quais se destacam:

- Agravo Regimental no 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;

- Embargos de Declaração em Agravo Regimental em Recurso Extraordinário nº. 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 no Recurso Extraordinário nº. 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 nº. 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 nº. 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 nº. 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 nº. 558.290-6/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 nº. 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 nº. 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 nº. 496.435/PR, STF, Primeira Turma, Rel. Ministra Carmen Lúcia. Data de julgamento: 02/02/10. Data de publicação no D.J.: 12/03/10;

- Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº. 669.557/MG, STF, Segunda Turma, Rel. Ministro Joaquim Barbosa. Data de julgamento: 06/04/10. Data de publicação no D.J.: 07/05/10.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Relativamente ao AI-AgR nº. 457.581-6/RS, julgado em 11/12/07, o Relator, Ministro Gilmar Mendes, negou processamento ao RE, em face de ementa de acórdão do tribunal de origem, do qual extrai a seguinte parte relevante;

“[...] 1. A REGRA É O CREDITAMENTO INTEGRAL DO ICMS PAGO NAS OPERAÇÕES DE ENTRADA. CONTUDO, SOFRE EXCEÇÃO QUANDO AS OPERAÇÕES DE SAÍDA CORREM AO ABRIGO DA ISENÇÃO, AINDA QUE PARCIAL, COMO ACONTECE COM OS PRODUTOS INTEGRANTES DA CESTA BÁSICA, COMPOSTA COM BASE NO PRINCÍPIO DA ESSENCIALIDADE. EM TAL HIPÓTESE, TENDO EM VISTA O DISPOSTO NO ART. 155, § 2º, II, ALÍNEAS ‘A’ E ‘B’, DA CF, NÃO FERE O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE A LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL AUTORIZAR O CREDITAMENTO DO IMPOSTO PAGO NAS OPERAÇÕES DE ENTRADA, COM ALÍQUOTA MAIOR, PORÉM NO LIMITE DA ALÍQUOTA MENOR, VIGENTE PARA AS OPERAÇÕES DE SAÍDA, ANULANDO-SE A DIFERENÇA.

2. EMBARGOS INFRINGENTES DESACOLHIDOS, POR MAIORIA.”

Quanto ao julgado relativo ao AI-AgR nº. 539.382-7/RS, de 16/12/08, ressalte-se que houve imposição da multa prevista no § 2º do art. 557 do Código de Processo Civil, uma vez que o agravo foi manifestamente infundado, tendo sido imposta a aplicação da referida multa por prática de litigância de má-fé. Este caso versou exatamente sobre a redução da base de cálculo dos produtos da cesta básica, para o qual o entendimento já está firmado pelo STF. A ementa é a seguinte:

EMENTA: IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS – ICMS – PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE – REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO – PRECEDENTE DO PLENÁRIO. O PLENÁRIO, APRECIANDO O RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº. 174.478-2/SP, CONSIDEROU HARMÔNICA COM A CARTA DA REPÚBLICA A EXIGÊNCIA DE ESTORNO PROPORCIONAL DO CRÉDITO DO ICMS RELATIVO À ENTRADA DE INSUMOS USADOS NA FABRICAÇÃO DE PRODUTOS CUJAS SAÍDAS FORAM REALIZADAS COM REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. AGRAVO – ARTIGO 557, § 2º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL – MULTA. SE O AGRAVO É MANIFESTAMENTE INFUNDADO, IMPÕE-SE A APLICAÇÃO DA MULTA PREVISTA NO § 2º DO ARTIGO 557 DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL, ARCANDO A PARTE COM O ÔNUS DECORRENTE DA LITIGÂNCIA DE MÁ-FÉ. (STF, 1ª TURMA, AI-AGR 539.382-7/RS, RELATOR MINISTRO MARCO AURÉLIO, DATA DE JULGAMENTO: 16.12.2008, DATA DE PUBLICAÇÃO NO D.J.: 20.03.2009).

Portanto, a afirmação de que “O Supremo Tribunal Federal vem sistematicamente confirmando o entendimento assentado naquele julgamento em Plenário (RE 161.031) não procede. Todos os acórdãos citados são anteriores a março de 2005, inclusive o do Superior Tribunal de Justiça, relativamente ao REsp. nº. 343.800/MG, época em que se definiu que a exigência de estorno proporcional de crédito do ICMS relativo à entrada de mercadorias que, posteriormente, têm saída tributada com base de cálculo inferior, não ofende o princípio da não cumulatividade.

Descabida, também, a afirmação de que o Estado de Minas Gerais ao exigir o estorno do crédito estaria violando o princípio da moralidade administrativa, pois a redução tributária, instituída pela redução de cálculo, estaria sendo suportada pelo contribuinte que perde com o estorno do crédito, e, ainda, estaria provocando a apropriação indébita, considerando que o valor da parcela do crédito não aproveitado

pertence ao contribuinte, que pagou por ele. Pode-se inferir, claramente, que o Estado busca apenas o equilíbrio entre o montante de crédito de ICMS por entradas e o montante de débito decorrente das respectivas saídas ao amparo do benefício da redução de base de cálculo. Não há, portanto, nenhuma violação à luz de toda a fundamentação anteriormente apresentada.

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 significa, tão somente, um esforço do legislador constitucional 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.

Noutra linha, afirma a Impugnante que o Conselho de Contribuintes tem o poder-dever de enfrentar a matéria constitucional. Neste caso, não obstante as disposições contidas no inciso I do art. 110 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, a fundamentação anteriormente exposta demonstra que o CC/MG poderá sim enfrentar a matéria, mas de modo contrário ao entendimento lançado pela Impugnante, confirmando, conforme todos os julgados ora analisados, a possibilidade de estorno parcial dos créditos em decorrência da redução da base de cálculo nas saídas das mercadorias.

Por fim, no que tange à argumentação de que o Convênio ICMS nº 128/94 atribuiu alíquota seletiva de 7% (sete por cento) na saída de produtos de cesta básica, estabelecendo a autorização para que os Estados e o DF não exijam o estorno proporcional dos créditos relacionados às operações sujeitas à aplicação de alíquota seletiva, estando, portanto, a presente autuação em veemente contradição a esta norma, não deve a mesma prosperar. A cláusula primeira, § 1º, do citado convênio estabeleceu a possibilidade ao conveniente de proceder ou não à exigência do estorno. A norma é facultativa e não impositiva. Para corroborar este entendimento, transcrevem-se as ementas referentes ao julgamento pelo STF, em 20/04/10, do RE 551.660/ ED / PR:

“EMENTAS: 1. RECURSO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. CARÁTER MANIFESTAMENTE INFRINGENTE. ERRO DE FATO. EMBARGOS RECEBIDOS COMO AGRAVO REGIMENTAL. AGRAVO, NO ENTANTO, IMPROVIDO. QUANDO MANIFESTAMENTE INFRINGENTES, DEVEM OS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO SER RECEBIDOS COMO AGRAVO REGIMENTAL. 2. RECURSO. EXTRAORDINÁRIO. INADMISSIBILIDADE. RECURSO ADMINISTRATIVO HIERÁRQUICO. ALEGAÇÃO DE OFENSA AO ART. 5º, LV, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. VIOLAÇÃO CONSTITUCIONAL INDIRETA. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO. NÃO CABE RECURSO EXTRAORDINÁRIO QUE TERIA POR OBJETO ALEGAÇÃO DE OFENSA QUE, IRRADIANDO-SE DE MÁ INTERPRETAÇÃO, APLICAÇÃO, OU, ATÉ, DE INOBSERVÂNCIA DE NORMAS INFRACONSTITUCIONAIS, SERIA APENAS INDIRETA À CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. 3. 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

CONVÊNIO ICMS Nº 128/94. INEXISTÊNCIA DE OBRIGATORIEDADE DE CREDITAMENTO INTEGRAL. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO. O CONVÊNIO ICMS Nº 128/94 APENAS FACULTA AOS ESTADOS E AO DISTRITO FEDERAL NÃO EXIGIR ANULAÇÃO PROPORCIONAL DO CRÉDITO RELATIVO A OPERAÇÕES COM MERCADORIAS QUE COMPÕEM A CHAMADA CESTA-BÁSICA.”

Também a alegação, baseada em jurisprudência do STF, de que não existe distinção entre os convênios autorizativos e impositivos, não podendo ser revogados, ainda que parcialmente, por disposições da legislação estadual, não deve prosperar. A jurisprudência citada veda a distinção entre os convênios autorizativos e impositivos no que diz respeito à revogação de isenção, concedida através de convênio, por meio de decreto estadual. O presente caso trata da faculdade do conveniente de exigir ou não a anulação do crédito proporcional, em conformidade com o julgamento pelo STF, em 20/04/10, do RE 551.660/ ED / PR, e, portanto, não contraria o disposto no art. 2º, § 2º da Lei Complementar nº 24/75.

No tocante à aplicação das penalidades, cumpre afastar a discussão sobre eventual constitucionalidade, por força do disposto no art. 110 do RPTA, uma vez que as multas foram exigidas pelo Fisco nos exatos termos da Lei nº 6.763/75.

No caso da multa isolada, deve-se destacar que a majoração do seu valor em 100% (cem por cento) decorre da constatação da prática de reincidências, conforme documentos juntados aos autos pelo Fisco às 294/296..

Corretas, portanto, as exigências fiscais.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Marcelo Pádua Cavalcanti. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Ivana Maria de Almeida (Revisora) e Sauro Henrique de Almeida.

Sala das Sessões, 29 de abril de 2014.

Maria de Lourdes Medeiros
Presidente

Carlos Alberto Moreira Alves
Relator

M/P