

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

Acórdão: 23.273/19/3ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.001192966-73  
Impugnação: 40.010147672-10  
Impugnante: Carrefour Comércio e Indústria Ltda.  
IE: 062303430.35-47  
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 aproveitamento integral de créditos de ICMS relativos a aquisições de mercadorias, cujas saídas ocorreram com 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, inciso IV da Lei nº 6.763/75 e nos arts. 70, § 1º e 71, inciso IV ambos do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre o aproveitamento indevido e integral de crédito do ICMS, no período de 01/11/15 a 30/09/18, decorrente de operações de entradas de mercadorias cujas saídas ocorreram com redução da base de cálculo prevista no item 19.4 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02.

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

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 148/174, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às fls. 206/223.

**DECISÃO**

Conforme relatado, a autuação versa sobre o aproveitamento indevido e integral de crédito do ICMS, no período de 01/11/15 a 30/09/18, decorrente de operações de entradas de mercadorias cujas saídas ocorreram com redução da base de cálculo prevista no item 19.4 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

As exigências apontadas no Auto de Infração referem-se à cobrança das diferenças de ICMS devidas, oriundas de apropriação indevida de créditos a maior nas operações de entrada, sem o decote do valor da redução da base de cálculo aplicada nas operações de saída, conforme exige o art. 31, § 1º c/c o art. 32, inciso IV da Lei nº 6.763/75.

O estorno proporcional dos créditos se vincula às operações interestaduais de entrada de mercadorias, cujas saídas ocorreram com a redução da base de cálculo, prevista no item 19 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02.

Como bem delineado pela Fiscalização em manifestação nos autos, em trecho abaixo transcrito, assim se encontram discriminados os dispositivos legais e a doutrina, envolvendo a matéria:

Lei nº 6.763/75

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

(...)

§ 1º - Salvo determinação em contrário da legislação tributária, quando a operação ou a prestação subseqüente estiver beneficiada com redução da base de cálculo, o crédito será proporcional à base de cálculo adotada.

Art. 32- O contribuinte deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria ou o bem entrado no estabelecimento:

(...)

IV - for objeto de operação ou prestação subseqüente com redução da base de cálculo, hipótese em que o estorno será proporcional à redução;

*Já o RICMS/02, dispõe:*

RICMS/02

"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 subseqüentes estiverem beneficiadas com redução da base de cálculo, o crédito será proporcional à base de cálculo adotada.

Art. 71 - O contribuinte deverá efetuar o estorno do imposto creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria ou o bem entrados no estabelecimento:

"(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;"

*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, ocorre 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 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 Legislação Estadual está em perfeita consonância com o previsto no art. 155, § 2º, II, "b", da Constituição Federal e com o inciso II do § 3º do Artigo 20 da Lei Complementar n.º 87, de 13.09.1996, que vedam o aproveitamento de crédito quando a saída estiver isenta ou não for tributada.*

"§ 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 subseqüente 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", 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, 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. 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, que transcrevemos abaixo, de forma a tecermos nossos comentários:*

“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.”

A Impugnante insurge-se contra a discriminação isolada das expressões “isenção” e “redução da base de cálculo”, que no seu entendimento, provém de exegese

equivocada, a qual foi esposada no precedente judicial do Supremo Tribunal Federal - STF, firmado pelo *leading case* do RE nº 635.688.

Entretanto, razão não lhe assiste, como adiante se verá.

A expressão do texto constitucional “isenção”, que está discriminada no *rol* do art. 150, § 6º da Constituição da República de 1988 (CR/88), refere-se tão somente à isenção total clássica.

Sob este enfoque constitucional, a interpretação literal escorreita do art. 150, § 6º da CF/88 é aquela que restringe a isenção parcial à expressão do texto constitucional “redução da base de cálculo”, enquanto o alcance da expressão do texto constitucional “isenção” deve se limitar apenas àquelas operações, que prescindam do recolhimento integral do imposto, ou seja, trata-se das hipóteses legais da isenção total do imposto.

Registra-se que tal interpretação se dá em razão de o benefício fiscal de redução da base de cálculo ter sido equiparado a uma isenção parcial, haja vista que existe uma diminuição do aspecto quantitativo da hipótese de incidência tributária, concretizada na base de cálculo do imposto, o que resulta em sua cobrança mitigada, com o objetivo de se atender à finalidade extrafiscal de redução do preço final dos produtos da cesta básica para os consumidores de baixa renda.

De um lado, a isenção total possui o efeito jurídico nefasto de se esvaziar os créditos escriturais acumulados de ICMS das operações anteriores, que não poderiam mais ser transferidos para as operações subsequentes, na cadeia de circulação das mercadorias, nos lindes do art. 155, § 2º, inciso II, alínea “b” da CR/88. Isso significa uma quebra excepcional e explícita do princípio da não cumulatividade.

Em contraponto, a ideia de isenção parcial assimilada para o benefício da redução da base de cálculo permite a apropriação proporcional dos créditos da entrada e a transferência dos créditos acumulados nas operações anteriores para a operação subsequente da cadeia de circulação jurídica das mercadorias, logo, inexistiria, neste caso, a quebra do princípio da não cumulatividade do ICMS.

Reitera-se, então, que para as hipóteses de isenção total do ICMS, existe uma quebra do princípio da não cumulatividade, quando o contribuinte de direito do imposto, adquirente de mercadoria transferida em operação anterior beneficiada pela isenção, perde o direito ao crédito fiscal do ICMS para compensação à operação de saída da mercadoria que irá realizar, agravando, pois, a sua carga tributária.

Neste sentido, vale-se dos escólios doutrinários professados pelo renomado tributarista Roque Antônio Carrazza (ICMS – 12ª edição; São Paulo: Ed. Malheiros, Agosto de 2007; p.346/347), quando discorre sobre as restrições constitucionais ao “princípio da não cumulatividade”, *in verbis*:

“(…) I – Diante do que até aqui expusemos, é fácil percebermos que quaisquer restrições em relação ao *princípio da não-cumulatividade* do ICMS só podem advir do Estado Supremo.

Tais restrições – vamos logo admitindo – existem. São apontadas no inciso II do § 2º do art. art. (sic) 155 da CF: “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”.

Apenas nas hipóteses de isenção ou não-incidência (que podem, diga-se de passagem, ser afastadas pela legislação – v. n.III, infra) é que o princípio da não-cumulatividade do ICMS cede passo. Não pode haver outras restrições aos ditames constitucionais que incidem sobre esta matéria (que, como vimos, confere um direito público subjetivo ao contribuinte, oponível à própria pessoa política tributante). Este rol é taxativo (numerus clausus), não sendo dado nem ao legislador, nem ao julgador, **nem ao agente fiscal**, nem ao exegeta, ampliá-lo, tanto mais porque as exceções devem ser interpretadas restritivamente, nos termos da conhecida parêmia *exceptio est strictissimae interpretationis*.

Depois, “se a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação, não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes”, segue-se, a contrario sensu, que em todas as demais hipóteses haverá obrigatoriamente o direito de crédito”.

(Grifos acrescidos).

Portanto, sob a égide dos fundamentos retro citados, a isenção parcial não é congênere à isenção total, e sim, à redução da base de cálculo, pois a exegese teleológica do art. 150, § 6º, da CR/88 denota a nítida intenção do legislador de se enumerar todos os benefícios fiscais e, por conseguinte, submetê-los ao requisito formal da criação por lei específica, como *conditio sine qua non* para a sua concessão ao contribuinte.

Com o intuito de esmiuçar o raciocínio lógico-legal desenvolvido acima, a equiparação legal da redução da base de cálculo a uma isenção parcial, realizada no *leading case* do RE nº 635.688, apenas demonstra que a ideia de “isenção parcial” é uma ficção jurídica e foi utilizada de forma didática para justificar o mecanismo da redução da base de cálculo.

Desta feita, o fato de não haver previsão específica da “isenção parcial” no *rol* exaustivo do art. 150, § 6º da CF/88 significa que ela deve se associar a um gênero das espécies ali arroladas, sob pena de se aumentar as hipóteses de benefícios fiscais permitidos pela Constituição Federal.

Na verdade, a Impugnante se aproveita da equiparação legal dada pelo STF, no RE nº 635.688, para criar uma distinção inexistente entre isenção parcial e redução

de base de cálculo que, diga-se de passagem, são a mesma coisa, tão somente pelo fato de terem nomenclatura assemelhada, isto é, “isenção” e “isenção parcial”, adotando, pois, interpretação forçosa do art. 150, § 6º da CF/88.

A peça de defesa ainda busca amparo nas disposições do RE nº 174.478-2/SP, assim contestada pela Fiscalização na sua bem articulada intervenção nos autos:

*O Plenário do STF reviu sua jurisprudência no julgamento do RE nº. 174.478-2/SP (de 17.03.2005), entendendo 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). (GRIFOS NOSSOS)

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

“[...] 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.”

*Paulo de Barros Carvalho, em tópico que trata da ‘Fenomenologia das Isenções Tributárias’, em seu livro Curso de Direito Tributário, 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).

*Em consideração importante acerca da regra da não-cumulatividade, a Sra. Ministra Ellen Gracie, em aparte no julgamento do RE n.º 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.” (GRIFO NOSSO).

*O Ministro Sepúlveda Pertence, também em voto no RE n.º 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.” (GRIFO NOSSO).

*Conforme já informado, o contribuinte recorrente no RE n.º 174.478-2/SP opôs Embargos de Declaração, em 07.10.2005, alegando obscuridade e equívoco na fundamentação dos votos dos Ministros Joaquim Barbosa e Sepúlveda Pertence. Desta forma, a questão foi novamente analisada em relação à mesma empresa e, em 14.04.2008, 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). (GRIFOS NOSSOS)

*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, 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, no caso, por serem as mercadorias usadas, já entrariam no estabelecimento adquirente com a redução da base de cálculo 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, 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*

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

*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.*

*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 24.03.1997.*

*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”. (GRIFO NOSSO)*

*O Ministro Cezar Peluso, em seu voto no RE-ED 174.478-2/SP (14.04.2008), do qual é Relator, diz que:*

*“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 DESTA 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.” (GRIFOS NOSSOS)*

*Em outro momento importante de seu voto, ainda no RE-ED nº 174.478-2/SP (14.04.2008), 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 OBRIGAÇÃO. A DIFERENÇA DE TRATAMENTO NÃO SE JUSTIFICA. SUBSTANCIALMENTE, ESTÁ-SE DIANTE DE MECANISMOS IDÊNTICOS”.

*O Prof. Carlos Victor Muzzi Filho, ainda no texto “Conflito de Competência na Exoneração Tributária: guerra fiscal e danos colaterais”, 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 mutila 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”.

Reforçando, não existe a suposta violação ao princípio da não cumulatividade do ICMS, como pretende a Impugnante, uma vez que a regulação da sistemática neutra de compensação do imposto devido, com os impostos cobrados nas operações anteriores, dentro da cadeia de circulação das mercadorias, não contém todas as regras bastantes para a sua aplicação *in concreto*, o que demanda a sua regulamentação por lei estadual, como, por exemplo, as regras de estorno proporcional dos créditos fiscais, que excedam a carga tributária reduzida suportada na operação de saída pelo contribuinte.

Nada obstante, em uma interpretação constitucional do art. 155, § 2º, inciso I da CF/88, ainda que, segundo a classificação doutrinária adotada por José Afonso da Silva, ela seja uma norma constitucional de eficácia limitada, existe uma eficácia mínima, almejada pelo legislador constitucional, de desoneração do imposto indireto do ICMS, a qual seria destinada ao contribuinte de fato e, não, ao contribuinte de direito, como pretende a Impugnante.

Explica-se melhor. Acaso o legislador constitucional permitisse a cumulatividade do ICMS, ou seja, se não se pudesse compensar o valor pago do

imposto nas operações anteriores, com o valor que seria pago nas operações seguintes, isso significaria um agravamento do preço final do produto oferecido aos consumidores, porquanto os contribuintes de direito, isto é, os empresários, simplesmente, agregariam o valor dos impostos cobrados pelo estado, como custo de produção ou insumo, ao preço de suas mercadorias, não lhes engendrando nenhum prejuízo, exceto a perda de competitividade com seus concorrentes, no mercado externo, e com relação à economia informal, os quais representariam efeitos reflexos da falta de adoção da regra da não cumulatividade do ICMS, em um cenário hipotético.

Esse entendimento implica numa interpretação teleológica do art. 155, § 2º, inciso I da CF/88, direcionada ao consumidor final (contribuinte de fato), logo, o direito individual fundamental da não cumulatividade do ICMS, sob o enfoque de limitação ao poder de tributar do estado e de cláusula pétreia constitucional, é de titularidade do consumidor final e apenas, mediatamente, produz efeitos reflexos para os contribuintes de direito do ICMS, os quais se enquadrariam em uma situação de interessados.

Ademais, a norma constitucional de eficácia limitada da não cumulatividade do ICMS, prevista no art. 155, § 2º, inciso I da CF/88, abriga uma eficácia negativa mínima de se impedir sua supressão pela legislação infraconstitucional estadual.

Nesta esteira, os estados-membros da República Federativa do Brasil não poderiam instituir a tributação do ICMS, destituída de mecanismos aptos a promover a aplicação da regra da não cumulatividade do imposto, visto que a regra geral é a compensação dos impostos pagos nas operações anteriores, sob a forma de crédito escritural, para o imposto a pagar nas operações subsequentes de circulação jurídica das mercadorias, exceto as ressalvas explícitas de aplicação da não cumulatividade do ICMS, previstas no bojo da própria Constituição Federal.

Se o direito individual fundamental da não cumulatividade do ICMS é de titularidade do consumidor final, é possível entender que a não cumulatividade também seja comutativa, em um viés financeiro, isto é, se houver uma redução da carga tributária, na operação tributável do ICMS, com uma determinada mercadoria, por força do gozo de um benefício fiscal pelo contribuinte (v.g., redução da base de cálculo), em via reversa, o direito ao crédito escritural do ICMS, referente à operação de entrada dessa mercadoria no seu estabelecimento comercial, na mesma medida e proporção, deve sofrer uma redução equivalente, sob pena de se creditar mais do que se debita, na conta gráfica do contribuinte.

Em outras palavras, esse crédito escritural excessivo representaria uma redução inconstitucional de tributo devido ao estado Federado, sem a previsão necessária do benefício fiscal em lei específica, em afronta ao vergastado art. 150, § 6º da CF/88.

Ante esse fundamento é possível depreender que a previsão, em lei mineira, da compensação proporcional do crédito escritural do ICMS, na operação de entrada, com a mesma mercadoria beneficiada na operação de saída pela redução da base de cálculo, representa uma política de justiça tributária.

Ao revés, a insurgência por parte do contribuinte, quanto à mão única da não cumulatividade do ICMS, isto é, sempre da incidência do crédito sobre o débito fiscal, sem perquirir, em via reversa, sobre a legitimidade do seu crédito escritural, à luz do débito fiscal, vislumbrado como carga tributária efetivamente sofrida em seu patrimônio, permite a coexistência da disparidade de uma redução de imposto exigível, sem previsão legal e, por conseguinte, sem previsão orçamentária, o que ofende o art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Em adição, a condição jurídica de mera interessada da Autuada, quanto ao direito fundamental da não cumulatividade do ICMS, não lhe possibilita se desvencilhar do decote do excesso de crédito escritural de mercadoria beneficiada com redução de base de cálculo na operação de saída, mediante a cobrança do estorno proporcional desses créditos pelo Fisco Estadual, até mesmo porque não se verifica *in casu* nenhuma violação reflexa do seu direito à compensação dos seus créditos escriturais, em sua conta gráfica mensal do ICMS.

O fato é que, para a Autuada, a carga tributária suportada pela cobrança do ICMS de mercadoria, que foi beneficiada por redução de base de cálculo, deve ser equivalente àquela carga tributária que deveria suportar em seu patrimônio, acaso a mesma mercadoria tributada não fosse beneficiada pela redução da base de cálculo, uma vez que a diferença deve fazer apenas no preço da mercadoria, destinada ao consumidor final; logo, tão somente para o contribuinte de fato, a carga tributária é diferenciada, quando a mercadoria faz ou não jus a uma redução de base de cálculo.

Noutro giro, a delimitação de regras especiais e de mecânicas próprias de compensação do ICMS estadual, no seu regime normal de débito e crédito, se insere no âmbito do vazio normativo intencional do inciso I do § 2º do art. 155 da CF/88, pois esse dispositivo constitucional estatui uma diretriz suprema de tributação, não comportando, nem mesmo, uma norma geral de tributação, que ainda deve ser positivada por lei complementar (Lei Complementar nº 87/96), logo, o grau de abstração do inciso I do § 2º do art. 155 da CF/88 é máximo e imanente a esse tipo de norma.

Nesse diapasão, como já foi amplamente vergastado nos fundamentos acima, a simples adequação lógica e necessária ao regime de compensação do imposto, em face da relevação parcial da carga tributária pela Fiscalização estadual na própria operação de saída, justifica-se pelo fim último da norma constitucional que é dar guarida ao contribuinte de fato e, não ao contribuinte de direito do ICMS.

Verifica-se que se a regra da não cumulatividade fosse uma garantia constitucional dirigida ao Contribuinte de direito do ICMS, isto é, as empresas, o aumento artificial dos créditos escriturais do imposto, decorrente do aproveitamento integral dos créditos na operação de entrada, malgrado o valor reduzido na base de cálculo do imposto cobrado na saída, implicaria numa concessão sub-reptícia de duplo benefício fiscal sem lei específica, haja vista que agravaria a diminuição de receita derivada destinada ao ente federado, resultando no reflexo indesejado de violação ao planejamento orçamentário, exigido pelo art. 14 da Lei Complementar (LC) nº 101/00, infra reproduzida:

LC nº 101/00

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições:

I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias;

II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no caput, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

§ 1º A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

§ 2º Se o ato de concessão ou ampliação do incentivo ou benefício de que trata o caput deste artigo decorrer da condição contida no inciso II, o benefício só entrará em vigor quando implementadas as medidas referidas no mencionado inciso. (Grifou-se)

Diante disso, o art. 31, § 1º e o art. 32, inciso IV, ambos da Lei nº 6.763/75 são os dispositivos legais estaduais pertinentes às medidas de compensação do impacto orçamentário estadual, tal qual discriminada na lei de responsabilidade fiscal, visto que o reflexo indesejado do aumento artificial dos créditos fiscais na entrada, oriundo de tese jurídica da Impugnante, em momento algum, foi contemplado na estimativa de receita orçamentária estadual.

Por sua vez, os fundamentos da Impugnante pertinentes à adoção do Convênio ICMS nº 128/94, que erigiu a possibilidade de alíquota seletiva de 7% (sete por cento) para os produtos da cesta básica e a autorização para os estados-membros e o Distrito Federal de não exigir o estorno proporcional dos créditos na entrada, quando as operações de saída forem beneficiadas pela redução da base de cálculo, igualmente, não merecem ser acolhidos.

O Convênio ICMS nº 128/94 é autorizativo e, portanto, depende de regulamentação para surtir efeitos jurídicos.

Todavia, ainda que assim não fosse, sua cláusula primeira dispõe que a alíquota seletiva pode ser aplicada para as saídas internas de mercadorias que compõem a cesta básica. Logo, não se estendem às operações interestaduais, inclusive quanto à

autorização de não exigência da anulação proporcional dos créditos fiscais, pois está previsto no § 1º da cláusula 1ª do mencionado convênio.

Assim, pertinente a citação de diversos excertos doutrinários de renomados tributaristas, que ratificam os fundamentos jurídicos supra exarados, acerca da natureza autorizativa dos convênios do CONFAZ. Veja-se:

“(…) a grande maioria da doutrina, já com base na Constituição brasileira pretérita, e, agora, com supedâneo na Carta Política vigente, considera que a despeito de os convênios do CONFAZ constituírem requisito para a concessão de benefícios fiscais do ICM, hoje, ICMS, a validade deles no ordenamento Interno de cada Estado celebrante e do Distrito Federal dependeria da chancela do Poder Legislativo, através de lei, para alguns, ou decreto legislativo, para outros, emanado da respectiva assembleia legislativa, não bastando decreto do chefe do Poder Executivo (art.4º da LC n. 24/75).” (SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. A concessão por convênios do CONFAZ, de benefícios fiscais do ICMS e os princípios democrático, federativo e da proporcionalidade. Biblioteca Digital Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT, Belo Horizonte, ano 8, n. 43, jan./fev. 2010).

“(…) Os convênios são uma fase peculiar do processo legislativo, em matéria de isenções de ICM. Fase que limita a competência das Assembleias Legislativas, mas que não pode eliminá-la” (COSTA, Alcides Jorge. ICM na Constituição e na lei complementar. São Paulo: Resenha Tributária, 1979, p.130)

“(…) com o advento da LC n. 101/00, que condicionou a concessão de benefícios fiscais à previsão orçamentária, a questão mudou radicalmente de figura: todos os convênios hão de ser autorizativos, já que só implementáveis se e quando houver disponibilidade orçamentária.” (GOMES DE MATTOS, Aroldo. A natureza e o alcance dos convênios em matéria do ICMS. In: Revista Dialética de Direito Tributário, n. 79, p.13, abril-2002)

“Vale destacar, nesse contexto, que a LC 24/1975 trata da concessão ou revogação de incentivos através dos Convênios Confaz, sem fazer qualquer distinção entre a natureza impositiva que se depreende do tempo verbal utilizado no dispositivo acima, da eventual natureza meramente autorizativa que parece se revelar na locução de alguns convênios. Nessa conjuntura, o STF posicionou-se, ainda na década de 80, no sentido da incompatibilidade entre a distinção dos convênios em autorizativos e impositivos e o teor da LC 24/1975.

(...) Não obstante, o advento da LC 101/2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal, ensejou uma necessária relativização desse posicionamento. Isso porque, de acordo com o art.14 da LC 101/2000, a concessão de qualquer incentivo fiscal de que decorra renúncia de receita pelos Estados torna necessária a previsão orçamentária do impacto financeiro correspondente, a ser acompanhado de demonstração de que as metas de resultados fiscais não serão afetadas ou de medidas de compensação que proporcionem aumento de receita.

(...) Nesse sentido, ainda que um Estado celebre convênio com os demais no âmbito do Confaz, pode ocorrer de a contemplação do respectivo Incentivo, em seu âmbito interno, ser obstaculizada por restrições orçamentárias. Desse modo, a fim de evitar que as restrições orçamentárias eventualmente aplicáveis a certo Estado inviabilizem a celebração de certo convênio, com o qual este concorda, torna-se salutar a atribuição de natureza autorizativa aos convênios.

Por ser uma medida de difícil decisão e que implica sempre em afetação das receitas orçamentárias, não é de se duvidar que essa será a prática para as deliberações vindouras, haja vista a vigente Lei Complementar 101/2000, chamada Lei de Responsabilidade Fiscal, que disciplinou a concessão de isenções, impondo limites internos de grande vulto. Nos dias atuais, tal atitude efetivamente só se poderá entender no campo de autorização, na medida que mesmo se todos os Estados deliberassem, por unanimidade favoravelmente à isenção, nem todos poderão assimilá-la sem fazer os competentes ajustes de contas que a LC 101/2000 reclama.” (SEVERINI, Tiago. O convênio ICMS 130/2007 e a transferência interestadual de bens importados sob o Repetro. In: Revista Tributária e de Finanças Públicas, vol.97, p.185, mar-2011). (Grifou-se).

Em regulamentação do Convênio ICMS nº 128/94 pelas normas infra legais mineiras, o item 19 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02 concede a redução da base de cálculo para os produtos alimentícios ali discriminados e constantes do presente Auto de Infração, mas estabelece requisitos ao estorno do crédito no item 19.4, embora o item 19.3 tenha vedado o estorno proporcional dos créditos escriturais na entrada para as mercadorias com carga tributária não superior a 7% (sete por cento), ou seja, praticamente, se referiu aos produtos alimentícios da cesta básica do aludido convênio, e que não são objeto da presente autuação fiscal.

Como se pode constatar do Anexo 2 do Auto de Infração (fls. 120/125), a Fiscalização relacionou os produtos das operações de saída, com alíquota de 12% (doze por cento) e 18% (dezoito por cento), que tiveram o seu valor compensado para uma

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

carga tributária de 7% (sete por cento, nos termos do item 19.4 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02).

Quanto à penalidade por descumprimento de obrigação acessória, a Fiscalização exigiu a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.

Cumprido ressaltar que, ao contrário do postulado pela Autuada, a Multa Isolada, prevista no art. 55, inciso XIII, alínea “b” da Lei nº 6.763/75, não guarda perfeita consonância com a infringência praticada, relativamente às operações de saída realizadas com redução de base de cálculo do tributo.

Essa penalidade somente se aplica aos casos de creditamento indevido decorrente de operações amparadas por não incidência ou por isenção, aí entendida a isenção total.

É inconteste que as relações tributárias são regidas pelo princípio da estrita legalidade, especialmente em se tratando de normas cominativas de penalidade, hipótese em que a conduta a ser reprimida deve se enquadrar perfeitamente no tipo penal, condição essencial para aplicação da respectiva sanção.

Não se discute que, conforme o disposto no § 4º, do art. 8º da Lei nº 6.763/75, vigente a partir de 30/12/05, o instituto da redução da base de cálculo, carreado do entendimento sedimentado pelo Supremo Tribunal Federal, após julgamento do RE 174.478/SP (Rel. Min. Cezar Peluso, DJ 30/09/05), importa em isenção parcial do tributo.

Todavia, perfazendo-se uma análise acurada da penalidade prevista no art. 55, inciso XIII, alínea “b” da Lei nº 6.763/75, desde a sua origem, é indubitável de que o alvo por ela visado restringe-se às operações com não incidência ou com isenção total do imposto.

A redação original do inciso XIII do art. 55 é oriunda da Lei nº 6.763/75. Examine-se:

Lei nº 6.763/75

Art. 55 (...)

(...)

XIII - por utilizar crédito fiscal consignado em documento acobertador de mercadoria, cuja saída seja isenta do imposto ou sobre a qual este não incida - 5% (cinco por cento) do valor da mercadoria;

(...)

A seguir, o dispositivo foi alterado, a partir 28/12/91, por força do art. 1º da Lei nº 10.562/91. Confira-se:

Art. 55 (...)

(...)

XIII - por utilizar crédito fiscal consignado em documento relativo a serviço ou acobertador de operação de circulação de mercadoria, cuja

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

(...)

Essa redação, então, foi objeto de nova alteração, a qual contempla a redação atual, desdobrando o dispositivo nas alíneas “a” e “b”, a partir de 01/11/03, estabelecido pelo disposto no art. 28, da Lei nº 14.699/03. Veja-se:

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:

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;

Comparando-se a legislação vigente com aquelas que a precederam, é possível concluir que:

- embora o valor da multa tenha sido elevado, não houve qualquer alteração relevante quanto ao entendimento relacionado ao seu alcance;

- se não houve alteração na intenção do legislador quanto ao alcance da penalidade, que não alcançava as saídas com redução de base de cálculo e não teve, com a redação ora vigente, a pretensão e a finalidade de alcançá-las, não é pela consideração de que redução de base de cálculo equivale a isenção parcial que poderá ser então aplicada em relação a esta, uma vez que, independentemente dessa circunstância, o tipo descrito na norma continua não se amoldando a essa hipótese, ou seja, somente enquadram no tipo descrito os casos de saídas com não incidência ou isenção total.

Ademais, observa-se que com a Lei nº 14.699/03, que o legislador objetivou o combate, de forma mais rígida, às condutas irregulares dos contribuintes no que se refere ao aproveitamento de créditos do imposto, mediante aprimoramento de redação dos incisos citados e criação de novos tipos, acrescentando ao art. 55 da Lei nº 6.763/75 os incisos XXIV a XXVI.

Nesse contexto, analisando a redação destes dispositivos, nota-se claramente a diferença de parâmetros utilizados pelo legislador para aplicação das penalidades.

Na hipótese de apropriação indevida de créditos por parte do contribuinte, em situações nas quais não fazia *jus* ao aproveitamento de qualquer valor (inciso XIII do art. 55 da Lei nº 6.763/75), a multa continuou a incidir sobre o valor total da

respectiva operação ou prestação, ao passo que nas hipóteses de creditamento superior ao montante admitido pela legislação (incisos XXIV a XXVI do art. 55 da supra mencionada lei) a base de cálculo da multa limitou-se ao valor do crédito indevidamente utilizado, transferido, recebido ou apropriado.

Portanto, percebe-se que o entendimento jurisprudencial e o advento do § 4º do art. 8º da Lei nº 6.763/75, não tiveram o condão de deslocar, relativamente à mesma conduta, a incidência da multa isolada até então capitulada no inciso XXVI do art. 55 da Lei nº 6.763/75, para o inciso XIII, alínea “b” deste artigo.

Assim, em relação à irregularidade em comento, não cabe razão à Autuada, a qual defende a aplicação da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XIII, alínea “b” da Lei nº 6.763/75 às operações de saída com base de cálculo reduzida.

Noutro ponto, a diferença das redações textuais do art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75 no tempo, não prejudicam o entendimento de que o estorno proporcional dos créditos escriturais na entrada, quando haja a aplicação de redução de base de cálculo na operação subsequente, já estavam abrangidos na redação antiga do art. 55, inciso XXVI, pois o estorno proporcional se adequa ao princípio da não cumulatividade do imposto e os arts. 31, § 1º e 32, inciso IV, ambos da Lei nº 6.763/75, que preveem esse mecanismo neutro da não cumulatividade, já estavam vigentes desde 01/11/96, conforme se pode aferir do art. 8º da Lei nº 12.423/96.

Desse modo, correta a aplicação da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.

Acrescente-se que no tocante à correção dos valores relativos ao imposto e multas pela Taxa Selic, verifica-se que o art. 127 da Lei nº 6.763/75 c/c § 3º, art. 5º da Lei Federal nº 9.430/96 prevê tal imposição, *in verbis*:

Lei nº 6.763/75

Art. 127 - Os débitos decorrentes do não-recolhimento de tributos e multas no prazo legal terão seu valor corrigido em função da variação do poder aquisitivo da moeda, segundo critérios adotados para correção dos débitos fiscais federais.

(...)

Lei nº 9.430/96

Art. 5º - O imposto de renda devido, apurado na forma do artigo 1º, será pago em quota única, até o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração.

(...)

§ 3º - As quotas do imposto serão acrescidas de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Ressalta-se que o Superior Tribunal de Justiça (STJ), em julgamento que negou provimento ao Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial (Ag Int. no AREsp nº 908.237/SP – 2016/0105143-6), publicado em 24/10/16, pacificou a legitimidade da aplicação, pela Fazenda Pública Estadual, da Taxa Selic na atualização dos débitos tributários pagos em atraso, diante da existência de lei estadual que determina a adoção dos mesmos critérios definidos na correção dos débitos fiscais federais.

EMENTA TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. TAXA SELIC. APLICABILIDADE AOS DÉBITOS TRIBUTÁRIOS EM ATRASO. RECURSO REPETITIVO. MULTA.

1. "A TAXA SELIC É LEGÍTIMA COMO ÍNDICE DE CORREÇÃO MONETÁRIA E DE JUROS DE MORA, NA ATUALIZAÇÃO DOS DÉBITOS TRIBUTÁRIOS PAGOS EM ATRASO, EX VI DO DISPOSTO NO ARTIGO 13 DA LEI 9.065/95" (REsp 1.073.846/SP, REL. MINISTRO LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, DJE 18/12/2009, JULGADO SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/73).

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto ao pretense efeito confiscatório da multa, cumpre registrar que não cabe ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182 da Lei nº 6.763/75 (e art. 110, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA), *in verbis*:

Art. 182. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º do art. 146;

(...)

Com relação ao princípio do não confisco, assim foi o voto da Ministra Carmen Lúcia em decisão do Supremo Tribunal Federal, *in verbis*:

AO EXAMINAR O CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS, O TRIBUNAL DE ORIGEM DECIDIU, NO CASO ESPECÍFICO, QUE A MULTA DE REVALIDAÇÃO NÃO AFRONTA O PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO: "NO QUE SE REFERE À MULTA DE REVALIDAÇÃO, PREVISTA NO ART. 56, II, E § 2º, I, DA LEI ESTADUAL Nº 6763/75, RELATIVA AO RECOLHIMENTO INTEMPESTIVO DO TRIBUTO (NATUREZA MORATÓRIA), ENTENDO QUE O PERCENTUAL FINAL DE 100% (CEM POR CENTO) NÃO DEVE SER ALTERADO, POSTO QUE NÃO DEMONSTROU POTENCIAL CONFISCATÓRIO. (...) OBSERVE-SE QUE A REDUÇÃO MENCIONADA SOMENTE SERIA POSSÍVEL NAS HIPÓTESES DESCRITAS NOS INCISOS I A IV DO § 9º DO ARTIGO 53, O QUE NÃO RESTOU VERIFICADO NOS PRESENTES AUTOS" (FLS. 819-820). DE MAIS A MAIS, OBSERVANDO OS VALORES CONSTANTES DA EXECUÇÃO FISCAL

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

EM APENSO, CONCLUO QUE A COBRANÇA DA MULTA ISOLADA EM PERCENTUAL LEGALMENTE PREVISTO, CONQUANTO ELEVADA NÃO TEM O CONDÃO DE ULTRAPASSAR O LIMITE DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, DESESTABILIZAR O PRÓPRIO NEGÓCIO COMERCIAL OU COMPROMETER O PATRIMÔNIO DA EMPRESA AUTORA, NÃO RESTANDO CONFIGURADO O CONFISCO A AUTORIZAR A EXCEPCIONAL REDUÇÃO DA PENALIDADE (...). AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 823.886 MINAS GERAIS DE 07/04/2015.

Assim, caracterizada a infringência à legislação tributária, estando o crédito tributário regularmente formalizado e não tendo a Autuada apresentado prova capaz de elidir o trabalho fiscal, corretas as exigências fiscais.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Erick de Paula Carmo (Revisor), Cindy Andrade Morais e Lilian Cláudia de Souza.

**Sala das Sessões, 12 de junho de 2019.**

**Eduardo de Souza Assis  
Presidente / Relator**