

Acórdão: 5.224/19/CE Rito: Sumário
PTA/AI: 01.001047065-52
Recurso de Revisão: 40.060147967-02
Recorrente: 2ª Câmara de Julgamento
Recorrido: Carrefour Comércio e Indústria Ltda.
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. 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. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada previstas respectivamente nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI 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 arts. 70, § 1º e 71, inciso IV, ambos do RICMS/02. A Câmara *a quo* excluiu a citada multa isolada no período anterior a 01/07/17. Reformada a decisão anterior.

Recurso de Revisão conhecido à unanimidade e provido por maioria de votos.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre o aproveitamento indevido de créditos de ICMS, no período de janeiro de 2016 a dezembro de 2017, decorrentes de operações de entradas de mercadorias cujas saídas ocorreram com redução da base de cálculo prevista na legislação de regência do imposto, 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 do RICMS/02.

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

A 2ª Câmara de Julgamento, em decisão consubstanciada no Acórdão nº 22.019/19/2ª, julgou parcialmente procedente o lançamento para excluir a multa isolada aplicada anteriormente a 01/07/17. Vencidos, em parte, os Conselheiros Luiz Geraldo de Oliveira (Relator) e André Barros de Moura, que o julgavam procedente.

Mediante declaração na decisão, foi interposto de ofício, pela 2ª Câmara de Julgamento, o presente Recurso de Revisão.

DECISÃO

Superadas as condições de admissibilidade capituladas no art. 163, inciso I e § 2º do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos -

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

RPTA, estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08, uma vez que a decisão recorrida, desfavorável à Fazenda Pública Estadual, foi tomada pelo voto de qualidade, é cabível o presente Recurso de Revisão.

Cumprido de início ressaltar que esta decisão trata somente do reexame da matéria, cuja decisão foi contrária à Fazenda Pública Estadual, nos termos do parágrafo único do art. 180 da Lei nº 6.763/75.

Ressalta-se que os fundamentos expostos, em parte, no acórdão recorrido, e noutra, no voto vencido do Conselheiro Luiz Geraldo de Oliveira foram utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente acórdão, salvo pequenas alterações e adequações de estilo.

Conforme relatado, a autuação versa sobre o aproveitamento indevido de créditos de ICMS, no período de janeiro de 2016 a dezembro de 2017, decorrentes de operações de entradas de mercadorias cujas saídas ocorreram com redução da base de cálculo prevista na legislação de regência do imposto, nos termos do art. 31, § 1º c/c art. 32, inciso IV da Lei nº 6.763/75 e arts. 70, § 1º e 71, inciso IV do RICMS/02.

Exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.

A solução da questão *sub examine*, passa pela avaliação dos conceitos afetos à isenção e redução de base de cálculo.

O art. 150, § 6º da CF/88 buscou 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, em consonância com a linha adotada pela Constituição da República, no detalhamento do Sistema Tributário, não significa intenção do legislador em distinguir os institutos.

A premissa adotada pela Fiscalização leva à conclusão de que a redução de base de cálculo é o meio utilizado para efetivação de uma isenção parcial.

Importa, assim, em restrição ao crédito do imposto quando o débito for reduzido na mesma proporção, seguindo a racionalidade legal da sistemática débito-crédito, amparada pelo princípio da não cumulatividade. No âmbito deste procedimento, estaria se resguardando da possibilidade de uma equivocada apuração de ICMS, inferior àquela obtida quando o débito e/ou o crédito fossem computados de forma integral, livres de quaisquer benefícios fiscais.

De fato, os Estados-membros têm competência que permite a adoção de uma tributação plena. Esta competência se materializa, inicialmente, na Lei nº 6.763/75, conforme o disposto no art. 31, § 1º c/c art. 32, inciso IV da Lei nº 6.763/75, determinando que na situação em que a operação ou a prestação subsequente for beneficiada com redução da base de cálculo, o crédito deve ser proporcional à base de cálculo adotada. Examine-se:

Lei 6.763/75:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

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:

(...)

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% (sessenta e um inteiros e onze centésimos por cento), devendo o contribuinte, ao ditame do item 19.4, estornar o crédito que exceder a 7% (sete por cento) 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 art. 155, § 2º, inciso II, alínea “b” da CF/88 e com o inciso II do § 3º do art. 20 da Lei Complementar nº 87/96, 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 subsequente não forem tributadas ou estiverem isentas do imposto, exceto as destinadas ao exterior.

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.

Portanto, a regra da não cumulatividade não é absoluta. Há que ser considerada, a partir de uma interpretação sistemática e hierarquizada do Direito, sob a toada de que o ICMS é um tributo com competência e instituição a cargo dos Estados, mas que emana efeitos em todo o território nacional.

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.

Cumprido destacar que o Plenário do STF reviu sua jurisprudência no julgamento do RE nº. 174.478-2/SP (de 17/03/05), concluindo que a redução de base de cálculo constitui isenção fiscal parcial, portanto, cabível o estorno do crédito proporcional à base de cálculo utilizada nas saídas, conforme ementa apresentada a seguir:

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 ACRESCIDOS).

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. (Grifos acrescidos).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em consideração importante acerca da regra da não cumulatividade, 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. (GRIFOS ACRESCIDOS).

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.

Importante mencionar que quanto ao RE nº 174.478-2/SP, o contribuinte recorrente opôs embargos de declaração, em 07/10/05, 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 14/04/08, 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 apresentada a seguir:

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 ACRESCIDOS).

Dessa forma, a tese assentada é aquela que 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% (oitenta por cento) da base de cálculo do imposto.

Dessa 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 caso, discutiu-se o impedimento integral do crédito de ICMS e, no segundo, o estorno 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% (doze por cento) e uma alíquota de saída de 7% (sete por cento), 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 24/03/97.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Convém destacar que a Corte Constitucional reiterou o entendimento em diversas outras decisões, no mesmo sentido, a partir do precedente do RE nº 174.478-2/SP. Veja-se a relação de diversos julgamentos:

- 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 Cármen Lúcia. Data de Julgamento: 02/02/10. Data de Publicação no D.J.: 12/03/10;

- Agravo Regimental em Recurso 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 n.º 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 e transcreve parte relevante, a saber:

[...] 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. (GRIFOS ACRESCIDOS).

2. EMBARGOS INFRINGENTES DESACOLHIDOS, POR MAIORIA.

Cristalina, portanto, a linha de entendimento assentada nos repetidos julgamentos do STF, a partir do RE n.º 174.478-2/SP, no sentido de determinar 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.

A argumentação, em sede de impugnação, de que o Convênio ICMS n.º 128/94 atribuiu alíquota seletiva de 7% (sete por cento) na saída de produtos de cesta básica, estabelecendo ainda, no § 1º da sua Cláusula Primeira, a autorização para que os Estados e o DF não exijam o estorno proporcional dos créditos relacionados a operações sujeitas à aplicação de alíquota seletiva, estando, portanto, a presente autuação em veemente contradição a esta norma, não deve 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, transcreve-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. 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. (GRIFOS ACRESCIDOS).

Também a alegação, na peça impugnatória, 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 por intermédio 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 mesmo norte, a fixação de alíquota seletiva, prevista no art. 155, § 2º, inciso III da Constituição Federal, não pode ser confundida com a figura da isenção ou da não incidência, no sentido de obstar o aproveitamento integral dos créditos, não encontra fundamento. O dispositivo citado anteriormente, faz referência apenas à possibilidade de se instituir alíquota diferenciada para mercadorias consideradas essenciais. Como já esclarecido anteriormente, a norma disciplinada pelo Convênio ICMS nº 128/94 estabeleceu a possibilidade ao conveniente de proceder ou não à exigência do estorno.

Afastada a tese da legitimidade dos créditos estornados, cumpre registrar que encontram-se escorreitas as penalidades exigidas, previstas no inciso XXVI do art. 55 e no inciso II do art. 56, ambos da Lei nº 6.763/75, diferentemente da decisão prolatada pela Câmara *a quo*, que excluía as exigências relativas à multa isolada no período anterior a 01/07/17, por considera-la inaplicável à espécie.

Não há como sustentar a existência de penalidade mais específica para o caso em questão, uma vez que a Multa Isolada, prevista no art. 55, inciso XIII, alínea “b” da Lei nº. 6.763/75, e eleita pelos votos majoritários naquela decisão não se encontra e nem se encontrava, no período anterior a 01/07/17, em consonância com a infringência praticada pela Recorrida, relativamente às operações realizadas com redução de base de cálculo do tributo.

É cediço que as relações tributárias regem-se 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, sendo condição essencial para aplicação da respectiva sanção.

Não se discute que, consoante § 4º do art. 8º da Lei nº. 6.763/75, vigente a partir de 30/12/05, a redução da base de cálculo, na esteira do entendimento

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

sedimentado pelo Supremo Tribunal Federal após julgamento do RE 174.478/SP (Rel. Min. Cezar Peluso, DJ 30/09/2005), foi equiparada à isenção parcial do ICMS.

Há que se salientar, todavia, que essa análise foi efetuada sob a ótica da possibilidade ou não de manutenção do crédito tributário relativo à entrada de mercadoria em razão do disposto na alínea “b” do inciso II do § 2º do art. 155 da Constituição Federal/88. Confira-se a decisão:

RE 174478 ED / SP - SÃO PAULO EMB.DECL.NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO RELATOR(A): MIN. CEZAR PELUSO JULGAMENTO: 14/04/2008 ÓRGÃO JULGADOR: TRIBUNAL PLENO

EMENTA 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.

(GRIFOU-SE).

Mesmo tratando a questão sob esse enfoque, o Ministro Marco Aurélio foi enfático no entendimento de que tais institutos são distintos, conforme se depreende do seguinte trecho do voto por ele proferido:

“O DIREITO É CIÊNCIA E, COMO TAL, OS INSTITUTOS, AS EXPRESSÕES E OS VOCÁBULOS TÊM INSTITUTO PRÓPRIO. A SINONÍMIA NÃO SE FAZ PRESENTE. UMA COISA É ISENÇÃO, OUTRA A NÃO-INCIDÊNCIA E UM TERCEIRO GÊNERO SURGE QUANDO SE COGITA DA INCIDÊNCIA COM SIMPLES REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO.”

Saliente-se que, no tocante à penalidade prevista no art. 55, inciso XIII, alínea “b” da Lei nº. 6.763/75, fazendo-se uma análise aprofundada desde a sua origem, não há como não se chegar à conclusão de que o alvo por ela visado se restringe às operações com não incidência ou com isenção do imposto, assim considerada a dispensa legal do tributo, conforme entendimento majoritário da doutrina e jurisprudência.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A redação original do inciso XIII do art. 55 é oriunda da própria Lei nº 6.763/75, com a seguinte redação:

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;

O dispositivo foi alterado, a partir 28/12/91, por força do art. 1º da Lei nº 10.562/91, ficando, assim, a sua redação:

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

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 1º/11/03, ao comando do art. 28 da Lei nº 14.699/03, ficando da seguinte forma:

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 as que a precederam, é possível concluir que embora o valor da multa tenha sido bastante elevado, substancialmente não houve qualquer alteração quanto ao entendimento relacionado ao seu alcance.

Essa conclusão é corroborada pela própria mensagem do Sr. Governador do Estado à Assembleia Legislativa, "MENSAGEM Nº 61/2003", no encaminhamento do PL 721/2003, Diário do Legislativo de 22/05/03, relativa à alteração na legislação do dispositivo ora em debate, que também trouxe o acréscimo, ao art. 55, do inciso XXVI, veja-se:

(...)

Exposição de Motivos

I - Necessidade de alterações na Lei nº 6763/75

(...)

V - Penalidades

(...)

7 - art. 55, "parte inicial", incisos I, II, IV, V, VII, XI, XII, XIII, XIV, XVI e XVIII e parágrafo único: aprimoramento de redação, inclusão ou modificação de infrações e alteração nos valores relativos às penalidades; (Grifou-se)

(...)

10 - art. 55, inciso XXVI: previsão de penalidade na hipótese de apropriação de crédito em desacordo com a legislação tributária, ressalvados os casos previstos em outros incisos do art. 55 da Lei n.º 6.763/75;

(...)

Ainda, que se não houve alteração na intenção do legislador quanto ao alcance da penalidade, que não abarcava 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, sendo esta considerada a dispensa legal e integral do tributo.

Além do mais, percebe-se, com a Lei nº 14.699/03, que o legislador houve por bem combater de forma mais rígida às condutas irregulares dos contribuintes no que se refere ao aproveitamento de créditos do imposto, como se depreende do item 10 da exposição de motivos anteriormente referida, tendo como consequência o aprimoramento de redação dos incisos citados no item 7 e criação de novos tipos, acrescentando ao art. 55 da Lei nº. 6.763/75 os incisos XXIV a XXVI, com as seguintes redações:

Art. 55 - (...)

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

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

XXVI - por apropriar crédito em desacordo com a legislação tributária, ressalvadas as hipóteses previstas nos incisos anteriores - 50% (cinquenta por cento) do valor do crédito indevidamente apropriado;

Nesse contexto, analisando a redação dos 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), 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) a base de cálculo da multa restringiu-se ao valor do crédito indevidamente utilizado, transferido, recebido ou apropriado.

Portanto, percebe-se que o entendimento jurisprudencial e o advento do § 4º ao 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 a do inciso XIII, alínea “b”, deste artigo.

Também, não há qualquer pertinência no entendimento de que a aplicação da penalidade em comento somente poderia ocorrer a partir da alteração do citado inciso XXVI pela Lei nº 22.549/17, com efeitos a partir de 01/07/17. Veja-se o texto da redação atual e o da anterior:

XXVI - por apropriar crédito em desacordo com a legislação tributária, inclusive no caso de apropriação de crédito relativo à aquisição de mercadoria alcançada por redução da base de cálculo na entrada ou na operação subsequente, ressalvadas as hipóteses previstas nos incisos anteriores - 50% (cinquenta por cento) do valor do crédito indevidamente apropriado; (**redação vigente**)

Efeitos de 1º/11/2003 a 30/06/2017 - Redação dada pelo art. 28 e vigência estabelecida pelo art. 42, I, ambos da Lei 14.699/2003:

“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;”

Percebe-se, claramente, que a expressão acrescentada ao texto “*inclusive no caso de apropriação de crédito relativo à aquisição de mercadoria alcançada por redução da base de cálculo na entrada ou na operação subsequente*” não trouxe qualquer inovação em relação ao alcance da referida penalidade, somente explicita que, no caso de apropriação de crédito relativo à aquisição de mercadoria alcançada por redução da base de cálculo, a multa em que incorre o contribuinte é, como sempre foi, a prevista no inciso XXVI em comento e não outra qualquer.

Ressalte-se que à redução de base de cálculo não se confere a conotação de dispensa legal de tributo, mas sim de minoração da sua base de incidência que é reduzida a um determinado percentual do seu valor.

Salientando a distinção entre ambos os institutos, como destacada pelo Ministro Marco Aurélio, o art. 176 do CTN determina que a isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei, ao passo que a redução de base de cálculo, via de regra, é determinada em convênios celebrados pelas unidades Federadas no âmbito do CONFAZ.

Logo, colocando à parte o entendimento do STF em relação ao disposto na alínea “b” do inciso II do § 2º do art. 155 da Constituição Federal/88, não se pode conferir à redução de base de cálculo a natureza de isenção.

Com efeito, conforme decisões proferidas pela Egrégia Câmara Especial nos Acórdãos n.ºs. 3.479/09, 3.700/11 e 4.070/13, por exemplo, a infringência constatada nos autos não se subsume à hipótese prevista no art. 55, inciso XIII, alínea “b” da Lei n.º 6.763/75.

Consoante esclarecido nos mencionados acórdãos, a referida penalidade somente se aplica aos casos de creditamento indevido decorrente de operações amparadas por não incidência ou por isenção, aí entendida a dispensa legal do tributo, dispensa integral e não parcial.

Aponte-se que desde a vigência dos citados dispositivos, 01/11/03, esta Casa tem apreciado, em todas as Câmaras, matéria relacionada à infringência em questão e por certo, até aqui, considerando a grande maioria das decisões, a penalidade prevista na alínea “b” do inciso XIII do art. 55 da Lei n.º 6.763/75 não é entendida como a específica a ser aplicada para o caso em tela.

Além das decisões da Câmara Especial anteriormente citadas, a quase totalidade das decisões relativas a julgados que apreciaram a mesma infringência considerou pertinente a penalidade aplicada e prevista no inciso XXVI do art. 55 da Lei n.º 6.763/75, dentre as quais podem ser citadas as dos seguintes acórdãos:

Acórdão n.ºs. 21.749/15/1ª, 21.816/15/1ª a 21.820/15/1ª, 20.875/15/2ª, 20.084/16/2ª, 20.969/16/2ª a 20.971/16/2ª, 20.125/16/3ª, 20.409/15/CE, 20.438/15/CE e 20.439/15/CE.

Ademais, há que se ressaltar que as decisões proferidas neste Egrégio CC/MG, nas quais se apreciou essa matéria após a alteração da redação do inciso XXVI pela Lei n.º 22.549/17, foram no sentido de se considerar procedente a aplicação da multa isolada deste dispositivo, inclusive em períodos anteriores à essa alteração, dado, como anteriormente demonstrado, não ter havido inovação em seu texto normativo, apenas uma explicitação do seu alcance. Cita-se, como exemplo, as decisões consubstanciadas nos Acórdãos n.ºs 22.939/18/3ª, 22.940/18/3ª, 23.013/18/3ª, 23.154/18/3ª e 23.065/18/1ª. Deste último destaca-se o seguinte trecho:

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Assim, em relação à irregularidade em comento, correta é a aplicação da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, conforme efetuada pela Fiscalização, pois, do contrário, a imposição da pena se daria não por subsunção ao tipo penal, condição essencial para aplicação da respectiva sanção, mas sim, por equiparação, o que, em se tratando de norma cominativa de penalidade, não pode ser admitido.

Reformada, pois, a decisão da Câmara *a quo* em relação à multa isolada cominada.

Quanto à alegação, em fase de impugnação, de que a aplicação das multas isolada e de revalidação, em percentual superior a 100% (cem por cento) do valor do ICMS cobrado, deixa-se de tecer maiores considerações, firme na previsão legal expressa pelo art. 182 da Lei nº 6.763/75, *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;

II - a aplicação da equidade.

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em conhecer do Recurso de Revisão. No mérito, por maioria de votos, em lhe dar provimento. Vencido o Conselheiro Carlos Alberto Moreira Alves, que lhe negava provimento, nos termos do acórdão recorrido. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Célio Lopes Kalume. Participaram do julgamento, além dos signatários e do Conselheiro vencido, os Conselheiros Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri (Revisora), Erick de Paula Carmo e Luiz Geraldo de Oliveira.

Sala das Sessões, 28 de junho de 2019.

Eduardo de Souza Assis
Relator

Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior
Presidente

T