

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.093/13/1ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000174167-69
Impugnação: 40.010132267-71
Impugnante: Pimex Açúcar e Álcool Ltda
IE: 515993793.00-78
Proc. S. Passivo: Marcelo Braga Rios/Outro(s)
Origem: DF/Passos

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – OPERAÇÃO SUBSEQUENTE COM REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO - CESTA BÁSICA. Constatou-se estorno a menor de créditos de ICMS relativos a aquisições interestaduais de açúcar, cujas saídas ocorreram com redução da base de cálculo prevista no subitem “19.4” do Anexo IV do RICMS/02. Exigência somente da Multa Isolada prevista no art. 55, XIII, “b” da Lei nº 6.763/75, uma vez que, após a recomposição da conta gráfica, a Autuada continuou com saldo credor. Lançamento procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

Versa a presente autuação sobre estorno a menor de créditos ICMS, no período de março de 2009 a dezembro de 2011, relativos a aquisições interestaduais de açúcar, cujas saídas subsequentes ocorreram com a redução da base de cálculo prevista no item “19” do Anexo IV do RICMS/02 (saídas com carga tributária reduzida equivalente a 7%).

A exigência fiscal restringe-se à Multa Isolada prevista no art. 55, XIII, “b” da Lei nº 6.763/75, uma vez que a conta gráfica do Contribuinte continuou a apresentar saldos credores, após a glosa dos créditos efetuada pelo Fisco.

Inconformada com as exigências fiscais, a Autuada apresenta, tempestivamente, por meio de procurador regularmente constituído, impugnação às fls. 252/262, cujos argumentos são refutados pelo Fisco às fls. 279/291.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 296/305, opina pela procedência parcial do lançamento, para manter a recomposição da conta gráfica e excluir a exigência relativa à multa isolada.

DECISÃO

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

Da Preliminar

21.093/13/1ª

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Autuada alega nulidade do lançamento por entender que foi adotado procedimento não autorizado pela legislação.

Porém, a realidade dos autos demonstram a legalidade e pertinência da técnica fiscal adotada.

Outrossim, o argumento de nulidade confunde-se com o mérito. Por conseguinte, será abordado na decisão de mérito.

Assim, indefere-se a preliminar arguida.

Do Mérito

Conforme já relatado, versa a presente autuação sobre estorno **a menor** de créditos ICMS, no período de março de 2009 a dezembro de 2011, relativos a aquisições interestaduais de açúcar, cujas saídas subsequentes ocorreram com a redução da base de cálculo prevista no item “19” do Anexo IV do RICMS/02 (saídas com carga tributária equivalente a 7%).

A exigência fiscal restringe-se à Multa Isolada prevista no art. 55, XIII, “b” da Lei nº 6.763/75, uma vez que a conta gráfica do Contribuinte continuou a apresentar saldos credores, após a glosa dos créditos efetuada pelo Fisco.

O estorno proporcional dos créditos em casos da espécie (saídas subsequentes com redução da base de cálculo) está previsto no art. 31, § 1º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 71, IV do RICMS/02, *verbis*:

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

[...]

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

[...]

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

[...]

IV - vierem a ser objeto de subsequente operação ou prestação com redução da base de cálculo, hipótese em que o estorno será proporcional à redução.

No caso do açúcar, a redução da base de cálculo, em operações internas, está prevista no item “19” do Anexo IV do RICMS/02, sendo que o subitem “19.4” do mesmo anexo assim estabelece:

Subitem 19.4 do Anexo IV do RICMS/02

Na hipótese de aquisição de mercadoria referida neste item, com carga tributária superior a 7%

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(sete por cento), estando a operação subsequente beneficiada com a redução, o adquirente deverá efetuar a anulação do crédito de forma que a sua parte utilizável não exceda a 7% (sete por cento) do valor da base de cálculo do imposto considerada na aquisição da mercadoria, exceto relativamente aos seguintes produtos:

(...)

Conforme demonstram as os documentos e planilhas de fls. 140/213, a Impugnante anulou parte dos créditos por ela apropriados, porém o estorno foi efetuado por **valor menor** que o devido, por dois motivos básicos, quais sejam:

a) não observou a regra contida no art. 72 do RICMS/02, *verbis*:

Art. 72. Tendo havido mais de uma aquisição ou recebimento e sendo impossível estabelecer correspondência entre estes e a mercadoria cujo crédito deva ser estornado, o montante a estornar será calculado pela aplicação da alíquota vigente à data do estorno sobre o valor da aquisição ou recebimento mais recente. (Grifou-se)

b) não estornou, proporcionalmente, a parcela dos créditos referentes aos serviços de transporte relacionados com as aquisições interestaduais de açúcar (serviços também tributados com carga superior à incidente sobre a saída subsequente da mercadoria – 7%).

Com fulcro no art. 72 do RICMS/MG acima transcrito, o Fisco adotou, para fins de cálculo do estorno proporcional dos créditos, o critério das “entradas mais recentes”, sendo estas apuradas **tomando-se como referência a data de emissão de cada nota fiscal de saída** com utilização da redução da base de cálculo prevista no item 19 do Anexo IV do referido diploma legal.

A título de exemplo, o estorno proporcional relativo ao mês de fevereiro de 2010 foi feito da seguinte forma:

QUADRO I - CÁLCULOS DO FISCO (FL. 47)													
NOTAS FISCAIS DE SAÍDA					ENTRADA(S) MAIS RECENTE(S)					ESTORNO PROPORCIONAL (KG)			
NF Nº	EMISSÃO	CFOP	PRODUTO (CÓDIGO)	QTD (KG)	NF Nº	EMISSÃO	CFOP	PRODUTO (CÓDIGO)	QTD (KG)	QTD	SALDO	QTD ACUMULADA	
000388	25/1/2010	5102	0057	2.500	002326	8/1/2010	2102	0057	650.000	2.500	647.500	2.500	
				2.500									2.500
000432	1/2/2010	5102	0057	5.000	002326	8/1/2010	2102	0057	647.500	5.000	642.500	5.000	
000462	12/2/2010	5106	0057	544.750						544.750	97.750	549.750	
				549.750									549.750

No caso acima, tomando-se como referência as datas constantes nas Notas Fiscais de Saída nºs 432 e 462 (01/02/10 e 12/02/10), havia uma única nota fiscal de entrada com “data mais recente” (NF nº 2326), com **quantidade** (650.000 Kg) superior à soma das notas de saída (549.750 Kg).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, o estorno dos créditos relativos às saídas ocorridas em fevereiro de 2010 foi efetuado mediante a multiplicação do preço unitário do açúcar adquirido por meio da Nota Fiscal de Entrada nº 2326, de 08/01/10, pelas respectivas quantidades de saídas com redução da base de cálculo (NFs nº 432 e 462), conforme abaixo indicado (vide fls. 96/97):

QUADRO II - CÁLCULO DO ESTORNO (EM REIAS - R\$)								
NOTA FISCAL DE ENTRADA				ESTORNO VINCULADO ÀS NF DE SAÍDA				
Nº	BASE DE CÁLCULO	QTD (KG)	VALOR UNITÁRIO	NF Nº	QTD (KG)	VALOR UNITÁRIO	TOTAL	ESTORNO (5%)
2326	526.190,48	650.000	0,81	432	5.000	0,81	4.047,62	202,38
				462	544.750	0,81	440.988,10	22.049,40
TOTAL:					549.750			22.251,79

Ressalte-se que no critério adotado pelo Fisco, as “entradas mais recentes” podem ser representadas por duas ou mais notas fiscais, sendo que essas devem corresponder a entradas de açúcar em quantidade igual ou superior às notas de saída.

A título de exemplo, para o mês de agosto de 2011, considerando-se o açúcar de código “92”, a glosa dos créditos efetuada pelo Fisco foi feita a partir dos dados das seguintes notas fiscais (vide fl. 47):

QUADRO III - CÁLCULOS EFETUADOS PARA FINS DE ESTORNO DE CRÉDITOS (KG) - AGOSTO DE 2011												
NOTAS FISCAIS DE SAÍDA					ENTRADAS MAIS RECENTES					ESTORNO PROPORCIONAL (KG)		
NF Nº	EMISSÃO	CFOP	PRODUTO (CÓDIGO)	QTD (KG)	NF Nº	EMISSÃO	CFOP	PRODUTO (CÓDIGO)	QTD (KG)	QTD	SALDO	QTD ACUMULADA
000070	11/8/2011	5102	0092	32.000	166107	26/7/2011	2102	0092	32.000	32.000	0	32.000
000080	11/8/2011	5102	0092	36.000	166115	22/7/2011	2102	0092	30.000	30.000	0	62.000
000081	11/8/2011	5102	0092	36.000	166240	21/7/2011	2102	0092	19.000	19.000	0	81.000
000111	12/8/2011	5102	0092	30.000	166239	21/7/2011	2102	0092	27.000	27.000	0	108.000
000112	12/8/2011	5102	0092	7.000	166238	21/7/2011	2102	0092	32.000	32.000	0	140.000
003446	16/8/2011	5102	0092	30.500	166237	21/7/2011	2102	0092	32.000	32.000	0	172.000
003451	16/8/2011	5102	0092	14.500	166236	21/7/2011	2102	0092	32.000	14.000	18.000	186.000
										186.000		186.000

Por entender que a regra contida no art. 72 do RICMS/02 é inaplicável ao caso dos autos, a Impugnante **não** adotou o critério das “entradas mais recentes”, fato que motivou parte das diferenças apuradas pelo Fisco. Esse, inclusive, é o cerne da alegação da Impugnante no sentido de estar equivocado o procedimento adotado pelo Fisco.

De acordo com as notas fiscais de estorno acostadas às fls. 151/213, e seus respectivos anexos, verifica-se que a Impugnante seguiu critério oposto ao do Fisco, vinculando quantidades constantes em notas fiscais de saídas com notas fiscais de entradas em ordem natural de aquisição (ordem histórica de aquisição e não, aquisição mais recente).

Tal fato pode ser verificado pelo confronto das datas das notas fiscais de saída e de entradas indicadas na planilha de fl. 166, referente ao estorno relativo ao mês de fevereiro de 2010.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Observe-se que, enquanto o Fisco se baseou na Nota Fiscal nº 2326, de 08/01/10, para fins de estorno proporcional de créditos relativos ao mês de fevereiro de 2010, conforme demonstrado no Quadro I acima, a Impugnante realizou o mesmo estorno com base em notas fiscais de entrada de julho de 2009.

A Impugnante afirma que o crédito tributário foi apurado com base no método UEPS (último que entra, primeiro que sai), salientando, no entanto, que tal sistema somente pode ser aplicado quando for impossível correlacionar a mercadoria que entrou com aquela que foi objeto de saída com base de cálculo reduzida.

Sustenta que, no presente caso, é perfeitamente viável a correlação, pois mantém registros e controles que possibilitam identificar o produto recebido e sua respectiva saída, fato que seria comprovado pela documentação acostada no Anexo 7 do Auto de Infração (fls. 140/213), onde consta a demonstração do estorno de crédito por ela efetuado, vinculando as saídas das mercadorias com redução da base de cálculo e suas respectivas entradas.

No entanto, ao contrário do alegado pela Autuada, a regra contida no art. 72 do RICMS/02 aplica-se perfeitamente ao caso concreto tratado nos autos, já transcrito.

O que o dispositivo legal determina é que o estorno deve ser feito com utilização do mesmo preço (base de cálculo) da aquisição original.

Assim, havendo uma única aquisição de determinada mercadoria, a base de cálculo, para fins de estorno de crédito é a mesma lançada na nota fiscal de aquisição da mercadoria.

No entanto, havendo várias aquisições de um mesmo produto, não sendo esse perfeitamente identificável, o preço de aquisição (base de cálculo) também torna-se incerto (preços diversos em notas fiscais diversas), motivo pelo qual a base de cálculo a ser adotada é aquela lançada na nota fiscal da aquisição ou recebimento mais recente.

Dessa forma, no caso dos autos, bastaria à Impugnante (e ao próprio Fisco), para fins de estorno dos créditos, adotar como base de cálculo o valor correspondente ao total de saídas com redução da base de cálculo no mês (em quilogramas, toneladas ou outra unidade), multiplicado pelo valor unitário da aquisição mais recente (uma única nota fiscal, ainda que por fornecedor), tomando-se como referência a data do estorno.

Ressalte-se que a Impugnante, por adquirir e comercializar açúcar de diversos fornecedores, “identifica” a mercadoria, em seu estoque, com códigos diferenciados, de acordo com o fornecedor.

O levantamento do Fisco, para aferir o valor do crédito a ser estornado, levou em consideração os códigos de produtos de fornecedores diferentes. Porém, em relação a um mesmo fornecedor, não era possível estabelecer relação entre as saídas e as entradas respectivas, tendo sido aplicado, por esse motivo, o critério das “entradas mais recentes”.

Observe-se que o critério adotado foi até benéfico à Impugnante, pois não se baseou em uma única nota fiscal de aquisição “mais recente”, mas em uma ou mais

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

notas fiscais (mais recentes), em que as entradas de açúcar tivessem quantidade igual ou superior às notas de saída.

Baseando-se nos dispositivos legais supracitados, o Fisco também estornou, de forma proporcional, os créditos relativos aos serviços de transporte, com cláusula FOB, vinculados às entradas de açúcar, em que as saídas ocorreram com redução da base de cálculo, que foi o segundo fato motivador das diferenças entre os cálculos do Fisco e da Impugnante.

A vinculação dos conhecimentos de transporte às respectivas notas fiscais de entradas encontra-se demonstrada no Anexo 4 (fls. 79/89).

A Impugnante afirma que inexistente previsão legal determinando o estorno de créditos de ICMS referentes aos serviços de transporte relacionados com as aquisições interestaduais de açúcar, uma vez que o item 19.4 do Anexo IV do RICMS/02 somente faz menção ao estorno do crédito de aquisição de mercadoria, nada mencionando sobre o frete.

O Anexo IV do RICMS/02 foi utilizado pelo legislador para especificar as mercadorias ou serviços beneficiados com a redução da base de cálculo (hipóteses e condições), sendo que a possibilidade de manutenção do crédito ou a necessidade de seu estorno, quando expressamente citada, faz para a mercadoria ou o serviço com direito ao benefício.

Assim, o item 19.4 do Anexo IV do RICMS/02 faz menção ao estorno de crédito relativo à aquisição de mercadoria, por se tratar de benefício fiscal direcionado somente a mercadorias (da cesta básica, no caso). O que deve ser destacado é que o referido item do Anexo IV **não** garante a manutenção do crédito, seja da mercadoria seja do frete relacionado à sua aquisição.

Inexistindo previsão de manutenção do crédito para os serviços de transporte diretamente relacionados com as aquisições das mercadorias, cujas saídas ocorrem com redução da base de cálculo, aplica-se o disposto no art. 71, IV do RICMS/02.

Pelo exposto, conclui-se que o contribuinte terá direito ao crédito do ICMS pelos serviços de transportes tomados, destacado nos respectivos conhecimentos de transporte, referentes às mercadorias adquiridas, cujas saídas ocorreram com redução da base de cálculo, na mesma proporção determinada para a manutenção do crédito das mercadorias.

Assim, corretamente agiu o Fisco ao estornar, de forma proporcional, os créditos relativos às aquisições do açúcar e dos serviços de transporte a elas relacionados.

Esse entendimento, tanto no que refere à mercadoria quanto ao frete, é corroborado pela Consulta de Contribuinte nº 117/01, *verbis*:

Consulta de Contribuinte nº 117/01
(MG de 10/11/01)

Ementa:

“FERTILIZANTES - REDUÇÃO BASE DE CÁLCULO - ESTORNO DE CRÉDITO - Nas saídas beneficiadas com base de cálculo reduzida, excetuadas as hipóteses previstas em Regulamento, em que os créditos são mantidos integralmente, o valor do crédito a ser apropriado deverá ser reduzido no mesmo percentual da redução concedida, ainda que tenha havido redução de base de cálculo na operação ou prestação anterior.”

Exposição:

“A Consulente é empresa industrial, com atividade de fabricação de fertilizantes para uso na agropecuária.

Informa que, para atender regra contida no inciso IV, artigo 71 do RICMS/96, vem realizando, ao final de cada mês, o estorno dos créditos referentes à aquisição de matéria-prima e produtos intermediários entrados no período com crédito integral, cujas operações de saídas dos produtos acabados ocorram com base de cálculo reduzida.

Ressalta que os créditos provenientes de entradas de matéria-prima com base de cálculo reduzida, e aqueles com direito a manutenção integral, não compõem os cálculos da redução estabelecida no dispositivo retrocitado.

Esclarece que o maior volume de créditos com aproveitamento integral está vinculado à prestação de serviços de transporte em que é tomadora do serviço, o que ocorre na aquisição de matéria-prima e nas saídas dos produtos acabados, sendo que nas saídas é responsável pelo recolhimento do imposto, por substituição tributária, posto que o serviço é prestado por autônomos.

Simula, tomando por base o valor contábil das saídas, alguns cálculos, demonstrando o procedimento que adota para estorno do crédito do ICMS, e ao final”

Consulta:

“1 - Está correto a forma pelo qual procede o estorno proporcional previsto no inciso IV do artigo 71 do RICMS/96? Caso negativo, como proceder?”

2 - Está correto não incluir no montante dos créditos do ICMS que servem de base de cálculo para o estorno proporcional, **o valor dos créditos oriundos dos serviços de transporte** da matéria-prima e dos produtos acabados, já que estas prestações de serviços são tributadas integralmente nas saídas?”

Resposta:

“1 e 2 - Reputamos incorreto o procedimento adotado pela Consulente.

Ao se examinar o inciso IV, artigo 71, Parte Geral do RIMCS/96, verifica-se a exigência de estorno de imposto creditado, sempre que o serviço tomado ou a mercadoria ou bem entrado no estabelecimento vier a ser objeto de operação ou prestação subsequente com redução da base de cálculo, hipótese em que o estorno será proporcional à redução.

Para efetivação do estorno, deve-se considerar a quantidade de mercadoria saída com base de cálculo reduzida e o valor do crédito que esta mercadoria gerou quando de sua entrada, ou, no caso de saída de produto industrializado, o crédito com ele relacionado quando da aquisição da matéria-prima, produto intermediário, embalagens, ativo, etc., **e respectivos serviços de transporte.**

Também deverá ser estornado, na mesma proporção da redução da base de cálculo na saída da mercadoria/produto, o ICMS apropriado quando o remetente for tomador do serviço de transporte vinculado a esta saída.

Caso haja impossibilidade de se estabelecer correspondência entre a mercadoria entrada e a saída, deverá ser observado o disposto no artigo 72, Parte Geral do RICMS/96, que determina que o montante a ser estornado será calculado pela aplicação da alíquota vigente à data do estorno sobre o valor da aquisição ou recebimento mais recente.

Ressalte-se, por oportuno, que a Instrução Normativa DLT/SRE nº 02 de 25 de fevereiro de 1994, que dispõe sobre a apropriação de crédito, quando a operação ou prestação subsequente estiver beneficiada com base de cálculo reduzida, estabelece que **"excetuada as hipóteses previstas em Regulamento, em que os créditos são mantidos integralmente,** o valor do crédito a ser apropriado deverá ser reduzido no mesmo percentual de redução da base de cálculo da operação ou prestação subsequente, ainda que tenha havido redução de base de cálculo na operação ou prestação anterior." (Grifou-se)

Conforme já relatado, a exigência fiscal relativa ao presente processo restringe-se à Multa Isolada prevista no art. 55, XIII, “b” da Lei nº 6.763/75, uma vez que a conta gráfica do Contribuinte continuou a apresentar saldos credores, mesmo após a glosa dos créditos efetuada pelo Fisco.

A penalidade em questão foi aplicada com base no § 4º do art. 8º da Lei nº 6.763/75 e no inciso XV do art. 222 do RICMS/02, que equiparam à **isenção parcial** o

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

benefício fiscal concedido a título de redução da base de cálculo, **para todos os efeitos da legislação tributária.**

Conforme já mencionado alhures, o benefício fiscal da redução da base de cálculo equivale à isenção parcial, para todos os efeitos da legislação tributária, sendo devido o estorno proporcional do crédito de ICMS. Assim dispõe a legislação:

Lei nº 6.763/75:

Art. 8º- As isenções do imposto serão concedidas ou revogadas nos termos fixados em convênios celebrados e ratificados pelos Estados, na forma prevista na legislação federal.

(...)

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

(...)

RICMS/02 (Parte Geral)

Art. 222 - Para o efeito de aplicação da legislação do imposto:

(...)

XV - considera-se isenção parcial o benefício fiscal concedido a título de redução de base de cálculo.

Na peça de defesa apresentada, alega, a Impugnante, que isenção, não incidência e redução de base de cálculo são institutos com conceitos diferentes e, inclusive, são distinguidos na legislação tributária mineira.

No entanto, razão não lhe assiste, pois consta expresso na legislação que o benefício fiscal da redução da base de cálculo equivale à isenção parcial, para todos os efeitos da legislação tributária.

Cabe trazer à baila que o Supremo Tribunal Federal, ao se manifestar sobre a matéria, entendeu que a redução da base de cálculo equipara-se à isenção parcial (Recurso Extraordinário nº 174.478-2/SP). No mesmo sentido é a posição do Superior Tribunal de Justiça, confira-se:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. ISENÇÃO PARCIAL. ESTORNO PROPORCIONAL DO CRÉDITO. POSSIBILIDADE. PRECEDENTES DO STF.1. O BENEFÍCIO FISCAL DA REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO EQUIVALE À ISENÇÃO PARCIAL, SENDO DEVIDO O ESTORNO PROPORCIONAL DO CRÉDITO DE ICMS, NOS TERMOS DO ART. 155, § 2º, II, B, DA CF, POR ISSO QUE REFERIDA PRÁTICA TRIBUTÁRIA NÃO VIOLA O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. PRECEDENTES DO STF: RE 174478, RELATOR (A): MIN. MARÇO AURÉLIO, RELATOR (A) P/ ACÓRDÃO: MIN. CEZAR PELUSO, TRIBUNAL PLENO, JULGADO EM 17/03/2005, DJ 30-09-2005 PP-00005 EMENT VOL-02207-02 PP-00243 RIP V. 7, N. 33, 2005, P. 264; RE

559671/RS AGR, RELATOR (A): MIN. CELSO DE MELLO, SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 06/04/2010, DJE-071 DIVULG 22-04-2010 PUBLIC 23-04-2010 EMENT VOL-02398-05 PP-00975; AI 661957/RS AGR, RELATOR (A): MIN. ELLEN GRACIE, SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 06/10/2009, DJE-204 DIVULG 28-10-2009 PUBLIC 29-10-2009 EMENT VOL-02380-10 PP-02003 LEXSTF v. 31, N. 371, 2009, P. 82-84; AI-AGR 526737 / RS, REL. MIN. JOAQUIM BARBOSA, J. 27.05.2008, DJE 142 DE 01.08.2008. 2. A APLICAÇÃO RESTRITIVA DO PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE EM MATÉRIA DE ICMS, ATRAVÉS DA QUAL A EXISTÊNCIA DO CRÉDITO SOMENTE SE JUSTIFICA PELO PRESSUPOSTO DO PAGAMENTO (DÉBITO), NA EXATA PROPORÇÃO DO TRIBUTO RECOLHIDO NA OUTRA FASE DA CADEIA MERCANTIL, AFIGURA-SE ESCORREITA, EM RAZÃO DAS VEDAÇÕES PRESCRITAS NAS ALÍNEAS A E B, DO ART. 155, § 2º, II, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA, (...). COM EFEITO, QUANDO O LEGISLADOR RETIROU DA HIPÓTESE DE CREDITAMENTO DO ICMS DAS OPERAÇÕES ISENTAS OU SUJEITAS A NÃO-INCIDÊNCIA, ADUZINDO QUE ESSAS DESONERAÇÕES NÃO IMPLICARIAM EM DÉBITO NA SAÍDA DO PRODUTO (ALÍNEA A), BEM COMO ANULARIAM OS CRÉDITOS GERADOS NA ENTRADA TRIBUTADA (ALÍNEA B), DEIXOU CLARO QUE O CREDITAMENTO DO ICMS SOMENTE TERÁ LUGAR NA MESMA PROPORÇÃO, V. G., DE FORMA EQUÂNIME AO DESEMBOLSO QUE TIVER DE SER EFETUADO PELO CONTRIBUINTE NA OUTRA FASE DA CADEIA MERCANTIL. 5. DESTARTE, NÃO HAVENDO DESEMBOLSO OU AINDA HAVENDO DESEMBOLSO A MENOR, NÃO HÁ LUGAR PARA A MANUTENÇÃO DE EVENTUAL CRÉDITO PRECEDENTE E SUA PROPORÇÃO PRIMITIVA. NESSE SENTIDO, É O ENTENDIMENTO DA DOUTRINA ABALIZADA: "COMPENSAR NADA MAIS É DO QUE FORMA DE EVITAR PAGAR IMPOSTO NA SAÍDA DA MERCADORIA SOBRE O VALOR DO IMPOSTO JÁ PAGO ANTERIORMENTE, EM ATENÇÃO AO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA NÃO-CUMULATIVIDADE. O IMPOSTO EXISTE PARA SER PAGO E NÃO PARA SER CREDITADO, O QUE É APENAS UM DESDOBRAMENTO CONTÁBIL USUAL. A CONTABILIZAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO NO MOMENTO DA AQUISIÇÃO DA MERCADORIA NÃO É UM DIREITO INCONDICIONAL DO COMERCIANTE, POIS O SIMPLES FATO DA COMPRA NÃO GERA CRÉDITO TRIBUTÁRIO ALGUM. TRATA-SE DE SOLUÇÃO CONTÁBIL CUJA VALIDADE DECORRE, UNICAMENTE, DA PRESUNÇÃO DE REVENDA TRIBUTADA DESTA MESMA MERCADORIA, NA QUAL NÃO PODE INCIDIR ICMS SOBRE O ICMS PAGO ANTERIORMENTE. A SAÍDA TRIBUTADA CONSTITUI CONDIÇÃO SUSPENSIVA PARA A UTILIZAÇÃO DO CRÉDITO OBTIDO QUANDO DA ENTRADA DA MERCADORIA. SE NÃO HOUVESSE ESTORNO PROPORCIONAL AO CRÉDITO, QUANDO DA VENDA POR VALOR INFERIOR AO DA AQUISIÇÃO, ESTARIA DESRESPEITADA A SÁBIA REGRA CONSTITUCIONAL, SURGINDO A INACEITÁVEL SITUAÇÃO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO SUPERIOR AO DÉBITO, EM RELAÇÃO A OPERAÇÕES CONSECUTIVAS EFETUADAS COM A MESMA MERCADORIA. A SOCIEDADE PAGARIA AO COMERCIANTE PARA QUE ELE REALIZASSE SUA ATIVIDADE, O QUE IMPORTARIA EM

CAPITALIZAR O LUCRO E SOCIALIZAR AS PERDAS". (FERNANDO LEMME WEISS - A NÃO-CUMULATIVIDADE DO ICMS E O ESTORNO DO CRÉDITO DECORRENTE DA ATIVIDADE INDUSTRIAL - REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO Nº 91, P.46) 6. O S.T.F. NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RE 174.478-2/SP, REL. MIN. CEZAR PELUSO, DEFINIU, COM PRECISÃO, A QUESTÃO, IN VERBIS: "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 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 DA BASE DE CÁLCULO ENTRA NESSA ÚLTIMA CLASSE, COMO ISENÇÃO PARCIAL, QUE É EM SUBSTÂNCIA. RE 174.478-2/SP, REL. MIN. CEZAR PELUSO, DEFINIU, COM PRECISÃO, A QUESTÃO, IN VERBIS: "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 ISENÇÃO, COMO À DA NÃO-INCIDÊNCIA. (...) (29366 RJ 2009/0074529-8, RELATOR: MINISTRO LUIZ FUX, DATA DE JULGAMENTO: 03/02/2011, T1 - PRIMEIRA TURMA, DATA DE PUBLICAÇÃO: DJE 22/02/2011). GRIFOU-SE.

Ressalte-se do julgado, a conclusão do ilustre Ministro relator ao destacar que a redução da base de cálculo do ICMS corresponde a isenção parcial, não sendo espécie autônoma em relação à isenção.

Portanto, com relação à utilização de crédito fiscal relativo à saída subsequente amparada com isenção, ainda que parcial, há tipo penal específico a ser aplicado (art. 55, inciso XIII, "b" da Lei nº 6.763/75), e assim procedeu o Fisco:

XIII - por utilizar indevidamente crédito fiscal relativo a:

(...)

b) operação ou prestação subsequente, com a mesma mercadoria ou com outra dela resultante, beneficiada com a isenção ou não-incidência - 50% (cinquenta por cento) do valor da prestação ou da operação. (Grifou-se)

Afinal, o tipo penal se aplica à isenção, sem distinção da espécie, se parcial ou total. Correta, pois, a penalidade aplicada.

No caso, conforme relatado pelo Fisco à fl. 12, "a referida multa isolada incidiu sobre a base de cálculo obtida pelo somatório dos valores das operações de entradas e das respectivas prestações de serviços de transporte que, apesar de expressa determinação legal, não tiveram o ICMS estornado, de forma proporcional, ou seja,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

levando-se em consideração os valores de ICMS que deveriam ter sido e aqueles que foram efetivamente estornados pelo contribuinte”.

Observe-se que o critério adotado pelo Fisco foi até benéfico à Impugnante, pois não se baseou no valor total das operações/prestações, e sim, em valor proporcional ao estorno indevido.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, por maioria de votos, em julgar procedente o lançamento. Vencido o Conselheiro Carlos Alberto Moreira Alves (Revisor), que o julgava parcialmente procedente para, mantendo-se a recomposição da conta gráfica do estabelecimento autuado, excluir a exigência relativa à Multa Isolada capitulada no art. 55, XIII, “b” da Lei nº 6.763/75, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Marcelo Braga Rios e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Mariane Ribeiro Bueno. Participou do julgamento, além dos signatários, e do Conselheiro vencido, o Conselheiro Edmar Pereira dos Santos.

Sala das Sessões, 27 de fevereiro de 2013.

**Maria de Lourdes Medeiros
Presidente**

**Marco Túlio da Silva
Relator**

CI

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.093/13/1ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000174167-69
Impugnação: 40.010132267-71
Impugnante: Pimex Açúcar e Álcool Ltda
IE: 515993793.00-78
Proc. S. Passivo: Marcelo Braga Rios/Outro(s)
Origem: DF/Passos

Voto proferido pelo Conselheiro Carlos Alberto Moreira Alves, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

A exigência fiscal relativa ao presente processo restringe-se à Multa Isolada prevista no art. 55, XIII, “b” da Lei nº 6.763/75, uma vez que a conta gráfica do contribuinte continuou a apresentar saldos credores, mesmo após a glosa dos créditos efetuada pelo Fisco:

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.

A penalidade em questão foi aplicada com base no § 4º do art. 8º da Lei nº 6.763/75 e no inciso XV do art. 222 do RICMS/02, que equiparam à isenção parcial o benefício fiscal concedido a título de redução da base de cálculo.

Conforme relatado pelo Fisco à fl. 12, “a referida multa isolada incidiu sobre a base de cálculo obtida pelo somatório dos valores das operações de entradas e das respectivas prestações de serviços de transporte que, apesar de expressa determinação legal, não tiveram o ICMS estornado, de forma proporcional, ou seja, levando-se em consideração os valores de ICMS que deveriam ter sido e aqueles que foram efetivamente estornados pelo contribuinte”.

No entanto, da interpretação do retromencionado art. 55, inciso XIII, alínea “b” da Lei nº 6.763/75, é possível inferir-se que a penalidade tem como base de cálculo o valor da operação e não do valor do ICMS indevidamente apropriado, fato que

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

evidencia a intenção do legislador em restringir sua aplicação somente aos casos de isenção total, sobretudo quando se vê que a expressão “isenção” é sempre seguida pela palavra “não-incidência”, em ambas as alíneas do referido dispositivo legal.

Como bem salienta a Impugnante, a interpretação de uma penalidade não pode ser feita de forma ampla, com o intuito de abranger situações não contidas em sua redação literal, especialmente diante da previsão contida no artigo 112 do Código Tributário Nacional.

Assim, excluo a exigência da Multa Isolada capitulada no art. 55, XIII, “b” da Lei nº 6.763/75, mantendo somente a recomposição da conta gráfica.

Sala das Sessões, 27 de fevereiro de 2013.

**Carlos Alberto Moreira Alves
Conselheiro**