

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.819/15/1ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000244597-02  
Impugnação: 40.010137216-91  
Impugnante: Companhia Brasileira de Distribuição  
IE: 062129784.77-83  
Proc. S. Passivo: Maria Helena Tavares de Pinho Tinoco Soares/Outro(s)  
Origem: DF/BH-2 – Belo Horizonte

### **EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – OPERAÇÃO SUBSEQUENTE COM REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO.** Constatado o recolhimento a menor do ICMS em razão de ter o Sujeito Passivo aproveitado, indevida e integralmente, créditos de ICMS decorrentes de operações de entrada de mercadorias, cujas saídas ocorreram com redução da base de cálculo prevista na legislação. Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada, capituladas respectivamente no art. 56, inciso II e art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

**Lançamento procedente. Decisão unânime.**

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre o recolhimento a menor do ICMS nos meses de janeiro a dezembro de 2010, em razão de ter o Sujeito Passivo aproveitado, indevida e integralmente, créditos de ICMS, decorrentes de operações de entrada de mercadorias, cujas saídas ocorreram com redução da base de cálculo prevista na legislação, conforme demonstrado nos anexos do Auto de Infração.

O presente lançamento tem como fundamento legal o art. 8º, § 4º, art. 16, incisos IX e XIII, art. 31, § 1º e art. 32, inciso IV, todos da Lei nº 6.763/75, art. 70, § 1º, art. 71, inciso IV, art. 96, inciso XVII, art. 222, inciso XV e item 19.4 da Parte 1 do Anexo IV, todos do RICMS/02.

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

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 187/219, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às fls. 256/278.

### **DECISÃO**

Os fundamentos expostos na manifestação fiscal foram utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente Acórdão, com as modificações necessárias.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A autuação versa sobre o recolhimento a menor do ICMS nos meses de janeiro a dezembro de 2010, em razão de ter o Sujeito Passivo aproveitado, indevida e integralmente, créditos de ICMS, decorrentes de operações de entrada de mercadorias, cujas saídas ocorreram com redução da base de cálculo prevista na legislação, conforme demonstrado nos anexos do Auto de Infração.

A Autuada sustenta, como se preliminar fosse, a inaplicabilidade dos julgamentos dos Recursos Extraordinários n.º 635.688/RS e 477.323/RS. Verifica-se que a matéria se confunde com o mérito e assim será tratada mais adiante.

Argumenta a Impugnante que o Convênio ICMS n.º 128/94 impôs ao Estado de Minas Gerais a obrigação de reduzir a carga tributária dos produtos da cesta básica a 7% (sete por cento) e de não exigir de seus contribuintes o estorno do crédito de ICMS.

Seus argumentos, porém, não têm fundamentação. Extrai-se do Convênio ICMS n.º 128/94, especificamente na cláusula primeira, § 1º, que os Estados Membros possuem a prerrogativa de proceder ou não à exigência do estorno. Ou seja, a norma é facultativa e não impositiva. Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal já proferiu decisões. Cita-se como exemplo o 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.

Por seu turno, a utilização do termo “carga tributária” expressa fórmula indireta para determinar uma redução de alíquota interna do ICMS, na tentativa de contornar um efeito indesejado advindo da fixação de uma alíquota diferenciada: a inexistência de obrigação de estorno.

O citado Convênio apenas faculta a redução de carga tributária, fixando ali um percentual mínimo, sem estabelecer de que forma se chegará a tanto. O Estado de Minas Gerais estabeleceu a sistemática da redução da base de cálculo para alcançar o percentual de carga tributária de 7% (sete por cento), facultado pelo Convênio.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Autuada alega ofensa ao princípio da não cumulatividade assegurado pela CF/88, pela exigência de anulação proporcional do montante de crédito de ICMS incidente nas operações de aquisições das mercadorias componentes da cesta básica com aquele exigido nas operações subsequentes.

Insta registrar, porém, que o Estado membro possui a competência tributária plena, para definir as regras dos tributos que lhe foram atribuídos pela Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

Neste sentido, a Lei nº 6.763/75, no art. 31, § 1º, c/c art. 32, inciso IV, determina que na situação em que a operação ou a prestação subsequente estiver beneficiada com redução da base de cálculo, o crédito deve ser proporcional à base de cálculo adotada.

Lei nº 6.763/75:

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

(...)

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

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

(...)

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

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

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

(...)

IV - vierem a ser objeto de subsequente operação ou prestação com redução da base de cálculo,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 de tal 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 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:

(...)

Vê-se que a legislação estadual está em perfeita consonância com o previsto no art. 155, § 2º, inciso II, alínea “b” da Constituição Federal e com o inciso II do § 3º do art. 20 da Lei Complementar n.º 87/96, que vedam o aproveitamento de crédito quando a saída estiver isenta ou não for tributada, nos seguintes termos:

CRFB/88:

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

(...)

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

(...)

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

(...)

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

(...)

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

(...)

Lei Complementar n.º 87/96:

§ 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.

Importante mencionar que o plenário do STF modificou seu entendimento acerca da redução da base de cálculo, no julgamento do RE nº. 174.478-2/SP (de 17.03.2005), passando a entender que essa constitui isenção fiscal parcial, sendo cabível o estorno do crédito proporcional à base de cálculo utilizada nas saídas, conforme ementa 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, reduzindo-se 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:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

[...] 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).

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 ACÓRDO 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 RÍGOROSAMENTE: 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.

(GRIFOS ACRESCIDOS).

Ressalte-se que o contribuinte recorrente no RE nº. 174.478-2/SP 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. Examine-se:

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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).

Desta forma, a tese assentada é a 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.

Assim, nas entradas de tais mercadorias não poderia haver o aproveitamento de qualquer crédito, pois, no caso, por serem as mercadorias usadas, já entrariam no estabelecimento adquirente com a redução da base de cálculo referida.

De outro modo, no RE nº 174.478-2/SP, o contribuinte arguiu o direito ao crédito integral na aquisição de insumos quando da saída dos produtos com redução da base de cálculo.

Ou seja, neste caso, tem-se uma base de cálculo inferior na saída dos produtos contra uma base de cálculo integral na entrada dos insumos. Em termos práticos, tem-se uma alíquota de entrada de 12% e uma alíquota de saída de 7%, o que se contrapõe, dentro dos Estados, à neutralidade, eficiência e lógica do imposto incidente sobre a circulação de mercadorias.

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

Em voto formulado, depois do pedido de vista no referido RE, cujo entendimento foi compartilhado pelo Ministro Octávio Gallotti, interpreta a ressalva contida no art. 155, § 2º, inciso II, alínea “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 ELAS A MANUTENÇÃO, OU NÃO, DO CRÉDITO ALUSIVO À OPERAÇÃO ANTERIOR. (GRIFOS ACRESCIDOS).

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

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 ACARREJAR 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.

Convém destacar que a Corte Constitucional reiterou esse entendimento em diversas outras decisões, a partir do precedente do RE nº 174.478-2/SP.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No AI-AgR nº. 457.581-6/RS, julgado em 11/12/07, o Relator, Ministro Gilmar Mendes, negou processamento ao RE, em face de ementa de acórdão do tribunal de origem, do qual extraiu e transcreveu parte relevante, a qual também se mostra oportuna para o caso em tela. Confira-se:

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

2. EMBARGOS INFRINGENTES DESACOLHIDOS, POR MAIORIA.

(GRIFOS ACRESCIDOS).

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

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

É cristalina, portanto, a linha de entendimento assentada nos repetidos julgamentos do STF, a partir do RE nº 174.478-2/SP, no sentido de 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 Autuada sustenta que a matéria tratada na presente autuação foi enfrentada pelo STF, pelo regime de repercussão geral, nos Recursos Extraordinários nºs 635.688/RS e 477.323/RS, julgados em conjunto, tendo a Suprema Corte, *a priori*, reconhecido a regularidade da exigência do estorno do crédito tributário cuja operação

subsequente tenha sido beneficiada pela redução de base de cálculo, mas que os efeitos de tal julgamento não podem ser aplicados ao presente caso.

Aduz a Impugnante, como razões para a inaplicabilidade supracitada, o fato de ainda sequer ter sido formalizado o resultado do julgamento por meio de acórdão, a possibilidade de reforma do entendimento do mérito por meio da via recursal e, ainda, a possibilidade de modulação dos efeitos jurídicos daquela decisão.

Contudo, conforme já demonstrado, não se verifica, a partir do julgamento do RE n.º 174.478-2/SP, qualquer sinalização de mudança de entendimento do STF relativamente ao estorno de créditos de ICMS em questão.

Quanto à tese de que, por ter procedido à manutenção dos créditos de ICMS, conforme previsto no Convênio n.º 128/94, não caberia à aplicação de multa e juros sobre o débito tributário, por força do art. 100, parágrafo único do Código Tributário Nacional – CTN, não é essa a interpretação correta a se empregar no caso em comento.

O referido dispositivo visa excluir a possibilidade de aplicação de penalidades e multas somente na hipótese de observância, pelo contribuinte, de normas complementares.

Entretanto, não se verifica tal observância no presente caso, uma vez que, conforme já exposto, o § 1º da cláusula primeira do Convênio ICMS n.º 128/94 traz norma apenas autorizativa, que não tem aplicação imediata.

Frise-se que o referido Convênio, que faculta aos Estados a exigência da anulação do crédito de ICMS advindo das entradas de mercadorias componentes de cesta básica, dá embasamento legal, com fulcro na Constituição Federal/88, para os Estados membros estabelecerem, na sua legislação, a imputação tributária.

A legislação mineira regulamentadora foi taxativa ao determinar o estorno dos créditos de ICMS, tendo a Autuada infringido os dispositivos relacionados no campo “BASE LEGAL/INFRINGÊNCIAS” do presente Auto de Infração.

Vê-se que, no presente caso, não se verifica qualquer fundamento para se invocar a exclusão de penalidades prevista no parágrafo único do art. 100 do CTN.

Não deve prosperar também a alegação da Defesa de que, sendo a presente autuação decorrente de uma infração única e inseparável (aproveitamento indevido e integral de créditos de ICMS), não cabe a imposição simultânea de multas.

Importante trazer à baila a definição de multa de ofício dada por Leandro Paulsen, em sua obra “Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência”:

As multas de ofício são aquelas aplicadas pela própria autoridade através de auto de infração quando apurado tributo devido que não apenas não tenha sido pago pelo contribuinte, mas que sequer tenha sido declarado ou confessado pelo mesmo. São, assim, as multas aplicáveis na situação em que a infração extrapola a simples mora, havendo omissão do contribuinte quanto a outros deveres

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

inerentes à verificação da ocorrência do fato gerador e à apuração do débito.

A multa de 50% (cinquenta por cento) prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 (Multa de Revalidação) refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão do recolhimento a menor efetuado pela Autuada.

Já a multa capitulada no art. 55, inciso XXVI da Lei n.º 6.763/75 (Multa Isolada) foi exigida pelo aproveitamento indevido de créditos do imposto, descumprimento de obrigação acessória, qual seja, o dever de aproveitar como previsto na legislação os créditos decorrentes de suas aquisições, escriturando-os corretamente em seus livros fiscais.

Pelo exposto, a alegação da Impugnante de que, “a multa de revalidação prevista pelo art. 55, XXVI, da Lei (MG) nº 6.763/75 absorve a imposição da multa isolada”, não possui guarida na legislação vigente e, ainda, igualmente insustentável o requerimento da Autuada, visando o cancelamento da cobrança de multa isolada.

Constata-se que se trata de sanções distintas e aplicadas, uma relativa à obrigação principal e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

O art. 53 da Lei nº 6.763/75 dispõe sobre as sanções tributárias da seguinte forma:

Art. 53. As multas serão calculadas tomando-se como base:

I - o valor da Unidade Fiscal de Referência - UFIR -, prevista no artigo 224 desta Lei, vigente na data em que tenha ocorrido a infração e, quando for o caso, o valor do imposto não declarado;

II - o valor das operações ou das prestações realizadas ou da base de cálculo estabelecida pela legislação;

III - o valor do imposto não recolhido tempestivamente no todo ou em parte.

IV - o valor do crédito de imposto indevidamente utilizado, apropriado, transferido ou recebido em transferência;

V - o valor do imposto a ser informado em documento fiscal por exigência da legislação.

§ 1º As multas serão cumulativas, quando resultarem concomitantemente do não cumprimento de obrigação tributária acessória e principal.

(...)

O Professor Hugo de Brito Machado (Curso de Direito Tributário, 2002, p. 417), ao discorrer sobre ilicitude e sanção tributária, destaca que:

ilícito administrativo tributário é o comportamento que implica inobservância de norma tributária. Implica inadimplemento de obrigação tributária, seja principal ou acessória.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Sanção é o meio de que se vale a ordem jurídica para desestimular o comportamento ilícito. Pode limitar-se a compelir o responsável pela inobservância da norma ao cumprimento de seu dever, e pode consistir num castigo, numa penalidade a este cominada.

Analisando o disposto no art. 53, pode-se concluir que o inciso I cuida das infrações formais, ou seja, do descumprimento de obrigações acessórias mais simples e diretas, independentemente da ausência de recolhimento do tributo.

Ao contrário, os incisos II a IV tratam de obrigações acessórias normalmente vinculadas à obrigação principal, sendo, portanto, proporcionais ao valor do ilícito praticado ou do tributo não recolhido.

Para Aliomar Baleeiro (Direito Tributário Brasileiro, atualizado por Misabel Derzi, 11<sup>a</sup> ed., p. 759), as penalidades compreendem as infrações, relativas ao descumprimento do dever de pagar o tributo tempestivamente e as infrações apuradas em autuações, de qualquer natureza (multas moratórias ou de revalidação) e as infrações aos deveres de fazer ou não fazer, chamados acessórios (às quais se cominam multas específicas).

Em suma, enquanto a multa de revalidação decorre do não pagamento do tributo a tempo e modo (obrigação principal), a multa isolada decorre do não cumprimento de uma obrigação acessória.

Dessa forma, a multa de revalidação tem a finalidade de garantir a integralidade da obrigação tributária contra a prática de ilícitos e não se confunde com a multa moratória, nem com a compensatória ou ainda com a multa isolada e, portanto, foi aplicada corretamente no presente caso.

Descabida a sustentação de que a imposição das citadas multas afronta o princípio da vedação ao confisco, e que para a respectiva quitação terá que dispor de seu patrimônio. As multas aplicadas no presente Auto de Infração tem função de reprimir e desestimular a prática de ilícito tributário, não tendo qualquer objetivo de confisco.

Não encontra fundamento a argumentação de que o índice de atualização monetária, fixado pelo Estado de Minas Gerais, aplicado em seus créditos tributários constituídos e não pagos, afronta o disposto no art. 22, incisos VI e VII e parágrafo único da CF/88, não devendo utilizar índices superiores aos fixados pela União.

O índice de atualização monetária em questão foi estabelecido pela legislação pertinente e se encontra vigente até o presente momento.

Nesta linha de raciocínio, cabe citar a ementa proferida em 18/05/10, no julgamento, pela 1<sup>a</sup> Turma do STJ, do REsp. 834.681/MG:

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. TAXA SELIC. APLICAÇÃO PARA TRIBUTOS ESTADUAIS DIANTE DA EXISTÊNCIA DE LEI AUTORIZADORA. MATÉRIA DECIDIDA PELA 1<sup>a</sup> SEÇÃO, NO RESP 879844/MG, DJE DE 25/11/2009, JULGADO SOB O REGIME DO ART. 543-C DO CPC. ESPECIAL EFICÁCIA VINCULATIVA DESSE PRECEDENTE (CPC, ART. 543-C, § 7º), QUE IMPÕE A ADOÇÃO EM CASOS ANÁLOGOS.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

MULTA PECUNIÁRIA. JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA. LEGITIMIDADE. PRECEDENTE DA 2ª TURMA DO STJ. RECURSO ESPECIAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

(GRIFOS ACRESCIDOS).

Ressalta-se que a multa pecuniária por ação fiscal, denominada “multa de revalidação”, reveste-se da condição de obrigação tributária principal, conforme disposto no art. 113, § 1º do CTN:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

Surge, portanto, a partir da ocorrência do fato gerador, a fixação do marco inicial para a incidência de juros moratórios sobre o conjunto tributo-multa pecuniária.

Verifica-se que a aplicação das penalidades, bem como dos acréscimos de mora, foi efetivada na medida prevista na legislação tributária deste Estado, não competindo ao órgão julgador administrativo negar aplicação de dispositivo legal, nos termos do art. 110, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08.

Por fim, descabida também a alegação da Impugnante de afronta ao art. 142 do CTN, sob o argumento de que os juros sobre multa de ofício foram objeto de lançamento irregular, e ao art. 8º do RPTA, com relação aos princípios do contraditório e da ampla defesa.

Estabelece o art. 142 do CTN que:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Cabe ressaltar que a constituição do crédito tributário, mediante o lançamento, é vinculada à ocorrência do fato gerador, objetiva e legalmente prevista, bem como a aplicação das respectivas penalidades cabíveis.

Acrescente-se que a Autuada foi devidamente cientificada do presente Auto de Infração, nos termos do art. 12, inciso I do RPTA, conforme fls. 06, tendo sido lhe assegurada a ampla defesa e o contraditório, não havendo que se falar em qualquer irregularidade no presente lançamento.

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

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Carlos José da Rocha. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Marco Túlio da Silva (Revisor) e Antônio César Ribeiro.

**Sala das Sessões, 03 de março de 2015.**

**Maria de Lourdes Medeiros**  
**Presidente**

**Marcelo Nogueira de Moraes**  
**Relator**

IS/P

CC/MG