

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 22.174/16/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000427008-74
Impugnação: 40.010140434-32
Impugnante: Carrefour Comércio e Indústria Ltda.
IE: 367303430.06-71
Proc. S. Passivo: Tiago Abreu Gontijo/Outro(s)
Origem: DF/BH-2 - Belo Horizonte

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – OPERAÇÃO SUBSEQUENTE COM REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO – CESTA BÁSICA. Constatou-se aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a aquisições de produtos da cesta básica, cujas saídas subsequentes ocorreram com redução da base de cálculo prevista no item 19 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, majorada em 100% (cem por cento) em razão de dupla reincidência, nos termos do art. 53, § 6º e 7º, todos da Lei nº 6.763/75.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

Trata a autuação de aproveitamento indevido de créditos de ICMS, no período de junho de 2011 a dezembro de 2015, relativos a aquisições de produtos de cesta básica, cujas saídas subsequentes ocorreram com a redução de base de cálculo prevista no item 19 da Parte I do Anexo IV do RICMS/02, em desacordo com os arts. 70, § 1º e 71, inciso IV do referido diploma legal.

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, majorada em 100% (cem por cento) em razão de dupla reincidência, nos termos do art. 53, § 6º e 7º, todos da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 260/291, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às fls. 340/358.

Em sessão realizada em 30/08/16, acorda a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em deferir o pedido de vista formulado pela Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão, nos termos da Portaria nº 04, de 16/02/01, marcando-se extrapauta para o dia 06/09/2016, ficando proferidos os votos dos Conselheiros Maria Gabriela Tomich Barbosa (Relatora), que julgava parcialmente procedente o lançamento, para excluir a multa isolada por ser inadequada à espécie e Luiz Geraldo de Oliveira (Revisor), que o julgava procedente. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Antônio Carlos Diniz Murta.

DECISÃO

Trata a autuação de aproveitamento indevido de créditos de ICMS, no período de junho de 2011 a dezembro de 2015, relativos a aquisições de produtos da cesta básica, cujas saídas subsequentes ocorreram com a redução de base de cálculo previstas no item 19 da Parte I do Anexo IV do RICMS/02, em desacordo com os arts. 70, § 1º e 71, inciso IV do referido diploma legal.

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, majorada em 100% (cem por cento) em razão de dupla reincidência, nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º, todos da Lei nº 6.763/75.

A Impugnante defende a legalidade do aproveitamento integral do imposto pago nas aquisições de mercadorias da cesta básica, sob o argumento de que as operações de saída listadas no trabalho fiscal não ocorreram com redução de base de cálculo, tendo sido oferecidas à tributação com a base de cálculo integral.

Assim, teria procedido conforme disposto no art. 31, § 1º da Lei nº 6.763/75, devendo o aproveitamento de créditos de ICMS se dar na mesma proporção das respectivas saídas, tendo em vista que o benefício de redução da base de cálculo, estampado no item 19 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02 é de adoção opcional/facultativa pelo contribuinte.

Entretanto, conforme se verifica do presente PTA, no trabalho elaborado, a Fiscalização excluiu os valores de ICMS estornados, referentes às mercadorias com saída acobertada por cupom fiscal 18% (dezoito por cento), conforme Anexo 1 do Auto de Infração (fls. 38/230), e fez a compensação equivalente a 5% (cinco por cento) do valor das operações de saída, tributadas a 12% (doze por cento), que foram acobertadas com notas fiscais modelo 1 e/ou 55, conforme demonstrado no Anexo 2 (fls. 232/234), e, conseqüentemente, no Anexo 3 (fls. 236/237).

A apuração do imposto devido foi detalhada nos Anexos I a IV (fls. 37/238). Todas as operações de saída de mercadorias tributadas com base de cálculo reduzida foram demonstradas. Verificou-se que apenas uma pequena parcela das operações de saída foi efetivamente tributada com base de cálculo integral, tendo sido considerada, para fins de balizamento e limitação do estorno de crédito de ICMS em questão.

Com efeito, os produtos citados no Anexo I fazem parte da cesta básica e usufruem de redução de base de cálculo, prevista no item 19 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02.

Cumprе ressaltar que em virtude da alteração introduzida no RICMS/02 pelo Decreto nº 46.698, de 30/12/14, o art. 195 passou a ter a seguinte redação:

Art. 195. Na hipótese do contribuinte do ICMS ter escriturado créditos ilegítimos ou indevidos, tais créditos serão estornados mediante exigência integral em Auto de Infração, acrescidos dos juros de mora, das multas relativas ao aproveitamento indevido e da penalidade a que se refere o inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763, de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

1975, a partir dos respectivos períodos de creditamento.

(Grifou-se).

Esse critério de apuração foi adotado neste trabalho em razão do disposto no art. 144, § 1º do Código Tributário Nacional (CTN), que assim dispõe:

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

(Grifou-se).

Ao tratar da instituição e cobrança do ICMS o art. 155, inciso II, da Constituição da República dispõe, *in verbis*:

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

(...)

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

(...)

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

I - será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

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

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

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

(Grifou-se).

A restrição ao crédito do imposto recebeu tratamento do legislador constituinte, que cuidou de excluir do regime de créditos as operações com isenção ou

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

não incidência, conforme prescrição contida no § 2º, inciso II, do supramencionado dispositivo.

Assim, a menos que a legislação tributária disponha de forma diferente, a isenção não implica crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes.

Por outro lado, atendendo à determinação constitucional, a Lei Complementar nº 87/96 disciplinou o regime de compensação de crédito do ICMS. Examine-se:

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

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

(...)

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

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

II - para comercialização ou prestação de serviço, quando a saída ou a prestação subsequente não forem tributadas ou estiverem isentas do imposto, exceto as destinadas ao exterior.

(Grifou-se).

Portanto, no presente caso, inexistente afronta ao princípio da não cumulatividade do ICMS, somente a aplicação do art. 155, § 2º, inciso II da Constituição da República.

Ao exercer a competência legislativa plena, o Poder Legislativo mineiro instituiu na Lei nº 6.763/75 a obrigação do estorno. Veja-se:

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

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 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;

(Grifou-se).

Regulamentando a matéria, o RICMS/02 assim determina:

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

(...)

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

(...)

II - a operação subsequente com a mesma mercadoria ou com outra dela resultante deva ocorrer com isenção ou não incidência, ressalvado o disposto no inciso III do caput e no § 1º, ambos do artigo 5º deste Regulamento;

(...)

§ 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:

(...)

II - vierem a ser integrados ou consumidos em processo de comercialização, industrialização, produção, extração, geração, prestação de serviço de transporte interestadual ou intermunicipal, ou de comunicação, quando a operação ou prestação subsequente não for tributada ou estiver isenta

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

do imposto, observado o disposto no § 3º deste artigo;

(...)

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

Ao conceder o benefício da redução da carga tributária para as operações com produtos da cesta básica, a norma contida no item 19 do Anexo IV do RICMS/02, determina que a saída em operação interna dos produtos alimentícios relacionados na Parte 6 do referido anexo ocorra com redução de base de cálculo, 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. Confira-se 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:

(...)

Não se olvide que o Convênio ICMS nº 128, de 24/10/94, autorizou os estados e o Distrito Federal a estabelecerem a carga tributária mínima de 7% (sete por cento) nas saídas internas de produtos da cesta básica e a não exigir a anulação proporcional do crédito nas mencionadas operações.

É o que dita o § 1º da cláusula primeira do aludido convênio:

Cláusula primeira. Ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a estabelecer carga tributária mínima de 7% (sete por cento) do ICMS nas saídas internas de mercadorias que compõem a cesta básica.

§ 1º. Ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a não exigir a anulação proporcional do crédito prevista no inciso II do Anexo Único do Convênio ICM 66/88, de 14 de dezembro de 1988, nas operações de que o trata o caput desta cláusula.

Contudo, ao contrário do que pretende a Impugnante, a referida norma não obriga os estados e Distrito Federal a não exigir anulação proporcional do crédito relativo a operações com mercadorias que compõem a chamada cesta básica, conforme entendimento do Supremo Tribunal Federal, externado no RE 551.660 ED/PR, de relatoria do Ministro Cezar Peluso:

**EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. CARÁTER
MANIFESTAMENTE INFRINGENTE. ERRO DE FATO.**

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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. (RE 551660 ED, RELATOR(A): MIN. CEZAR PELUSO,

SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 20/04/2010, DJE-086 DIVULG 13-05-2010 PUBLIC 14-05-2010 EMENT VOL-02401-05 PP-00953).

Destarte, a norma em referência autoriza, a par das disposições constitucionais (art. 155, § 2º, inciso II da CR/88), que os estados e o Distrito Federal, em hipóteses excepcionais, editem norma reconhecendo a existência de crédito proporcional nessas operações.

Repise-se que restou instituída mera faculdade aos entes políticos de excepcionar a regra prevista no art. 155, § 2º, inciso II, alíneas “a” e “b” da CR/88, o que afasta a tese da Impugnante de que a Fiscalização do estado de Minas Gerais estaria obrigado a aplicar a mencionada exceção.

Importa destacar, porquanto aplicável ao presente caso, entendimento adotado no julgamento do RE nº 174.478, no qual o plenário do Supremo Tribunal Federal confirmou inúmeros precedentes da Corte que equiparam a redução de base de cálculo de ICMS à isenção parcial:

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." (RE 174478/SP.RELATOR MINISTRO MARCO AURÉLIO. RELATOR PARA O ACÓRDÃO MINISTRO CEZAR PELUSO. TRIBUNAL PLENO. DJ. 30.09.2005. P. 05).

Ficou consolidado no citado julgado entendimento, posteriormente reiterado em diversos julgamentos do Supremo Tribunal Federal (RE 334.819/SP, Relator Ministro Sepúlveda Pertence, DJ 06.05.2006, RE 559.671/RS, Relator Ministro Celso de Mello, DJ 06.04.2010 e RE 613.626/DF, Relatora Ministra Carmen Lúcia, DJ 28.09.201), que a redução da base de cálculo constitui "um favor fiscal, que mutilando o aspecto quantitativo da base de cálculo, corresponderia à figura da isenção parcial, sendo aplicável, dessa forma, o art. 155, § 2º, inciso II, alínea "b", da Constituição da República, que determina a anulação do crédito relativo às operações anteriores na hipótese de isenção ou não-incidência nas subsequentes".

Em seguida, a Corte Constitucional tomou outras decisões nesse sentido, pacificando a equivalência entre redução de base de cálculo e isenção parcial, conforme diversos julgados mencionados pela Fiscalização às fls. 363/366.

Na esteira das decisões do STF, a legislação mineira cuidou de constar expressamente a regra, com a incorporação do § 4º, art. 8º da Lei nº 6.763/75 e o inciso XV, art. 222 do RICMS/02, com a seguinte redação:

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

Art. 222 - Para os efeitos de aplicação da legislação do imposto:

(...)

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

(...)

Não bastasse, o Supremo Tribunal Federal julgou recentemente a questão em sede de repercussão geral no RE 635688/RS, reconhecendo a equivalência à isenção parcial, tendo o Relator Ministro Gilmar Mendes assentado que "o convênio é condição necessária, mas não suficiente para o aproveitamento dos créditos. É meramente autorizativo".

Assim, firmou-se entendimento no sentido de que a concessão de benefícios fiscais relativos ao ICMS pressupõe não apenas a autorização por meio de convênio, como também a edição de lei em sentido formal por parte dos entes federativos.

Nesse sentido, é de se concluir por incabível, na espécie, o pretendido aproveitamento integral de ICMS, uma vez que legal e constitucional a autorização de compensação de tão somente 7% (sete por cento) do total recolhido na compra de produtos componentes da cesta básica nos quais incide a alíquota de 7% (sete por cento) no momento da venda, sem que isso represente ofensa ao princípio da não cumulatividade.

Dessa forma, sempre que a mercadoria que entrou no estabelecimento seja objeto de operação subsequente com redução da base de cálculo, o imposto creditado deve ser estornado proporcionalmente à redução, nos termos do art. 71, inciso IV, do RICMS/02, que novamente transcreve-se:

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;

(...)

O objeto do lançamento, portanto, é exatamente o estorno do crédito em decorrência da apropriação do imposto destacado nos documentos fiscais com a aplicação da alíquota interna de 18% (dezoito por cento) e interestadual de 12% (doze por cento).

Conforme disposto no subitem 19.4, Anexo IV do RICMS/02, na hipótese de aquisição de mercadoria 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.

Assim, nas aquisições interestaduais, considerando que o imposto incidente nas remessas para contribuintes mineiros decorre da aplicação da alíquota de 12% (doze por cento), o estorno compreende a parcela equivalente a 5% (cinco por cento) sobre a base de cálculo do imposto, conforme se observa pela apuração realizada pela Fiscalização nas planilhas de fls. 38/230 dos autos.

A situação se repete nas aquisições internas de mercadorias tributadas por alíquota superior a 7% (sete por cento), ensejando o estorno da diferença.

Dessa forma, conclui-se que o abatimento da alíquota do ICMS em operações subsequentes constitui, conforme entendimento do Supremo Tribunal Federal, típica forma de isenção parcial e onerosa para a Fazenda Pública, porquanto embora haja a incidência do tributo com a concretização do fato gerador, houve supressão de seu valor, ensejando redução do débito tributário.

Afirma que no caso específico do presente Auto de Infração, a multa de 150% (cento e cinquenta por cento) sobre o crédito tributário é totalmente desproporcional à suposta infração cometida e “caracteriza verdadeiro confisco, na medida em que equivale ao próprio valor exigido a título de ICMS”.

Com efeito, a multa de 50% (cinquenta por cento) capitulada 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 Impugnante. Por sua vez, a multa prevista no art. 55, inciso XXVI da citada lei (Multa Isolada) decorre da previsão contida no inciso IV, art. 53 da Lei nº 6.763/75, em decorrência de ato contrário à previsão normativa, ou seja, apropriação indevida de crédito do ICMS.

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

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

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.

Na doutrina de Aliomar Baleeiro (Direito Tributário Brasileiro, atualizado por Mizabel Derzi, 11ª 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).

Para Sacha Calmon (Curso de Direito Tributário Brasileiro, 1999, p. 696), as penalidades, dentre as quais se inclui a multa de revalidação, "são postas para desencorajar o inadimplemento das obrigações tributárias".

O eminente DES. Orlando de Carvalho define, com precisão, a multa de revalidação:

EMENTA: MULTA DE REVALIDAÇÃO - EXPRESSA PREVISÃO LEGAL - LEI ESTADUAL Nº 6.763/75. A MULTA DE REVALIDAÇÃO APLICADA, COM PREVISÃO LEGAL EXPRESSA

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

NA LEI ESTADUAL Nº 6.763/75, DECORRE UNICAMENTE DA AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO TEMPESTIVO DO TRIBUTO, CONSTITUINDO INSTRUMENTO QUE A LEI COLOCA À DISPOSIÇÃO DO FISCO, QUANDO O CONTRIBUINTE É COMPELIDO A PAGAR O TRIBUTO, PORQUE NÃO O FIZERA VOLUNTARIAMENTE, A TEMPO E MODO". (APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0027.97.013646- 4/002 - RELATOR: EXMO. SR. DES. ORLANDO CARVALHO).

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 mesmo com a multa isolada e, portanto, está aplicada corretamente no presente caso.

Resta claro que não se configura qualquer ilegalidade a cobrança de multa de revalidação, nos moldes e nos valores previstos, uma vez que esta possui caráter punitivo e repressivo à prática de sonegação, não tendo, em absoluto, caráter de confisco, tratando-se apenas de uma penalidade pelo não pagamento do tributo devido, de modo a coibir a inadimplência.

Eventual efeito confiscatório da multa de revalidação foi rejeitado pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais na Apelação Cível Nº 1.0148.05.030517-3/002, cuja ementa se transcreve:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - MULTA DE REVALIDAÇÃO - TAXA SELIC. 1- A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM PREVISÃO LEGAL E NÃO SE SUJEITA À VEDAÇÃO CONSTITUCIONAL DE INSTITUIÇÃO DE TRIBUTO COM NATUREZA DE CONFISCO, DADO O SEU CARÁTER DE PENALIDADE, COM FUNÇÃO REPRESSIVA, PELO NÃO PAGAMENTO DO TRIBUTO NO MOMENTO DEVIDO, E PREVENTIVA, PARA DESESTIMULAR O COMPORTAMENTO DO CONTRIBUINTE DE NÃO PAGAR ESPONTANEAMENTE O TRIBUTO. 2- A TAXA SELIC PODE SER UTILIZADA COMO ÍNDICE DE ATUALIZAÇÃO DOS CRÉDITOS E DÉBITOS TRIBUTÁRIOS DO ESTADO DE MINAS GERAIS, PAGOS COM ATRASO, EIS QUE PERMITIDA PELA LEI ESTADUAL Nº 63/1975, COM A REDAÇÃO ALTERADA PELA LEI ESTADUAL Nº 10.562/1991, QUE DETERMINA A ADOÇÃO DOS MESMOS CRITÉRIOS ADOTADOS NA CORREÇÃO DOS DÉBITOS FISCAIS FEDERAIS, DEVENDO INCIDIR A PARTIR DE 1º/01/1996, EM RAZÃO DO ADVENTO DA LEI FEDERAL Nº 9.250/1995.

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

Afastada a tese da legitimidade dos créditos estornados, cumpre registrar que, no caso dos autos, as penalidades exigidas pelo Fisco são aquelas previstas no inciso XXVI do art. 55 e no inciso II do art. 56, ambos da Lei nº 6.763/75.

No tocante à exigência da Multa Isolada, estabelece o inciso XXVI do art. 55 da Lei nº 6.763/75:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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:

(...)

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;

(Grifou-se).

Por certo, o aproveitamento indevido de créditos se enquadra no conceito de “apropriação de crédito em desacordo com a legislação tributária”, pelo que, em princípio, seria aplicável à hipótese dos autos a penalidade acima descrita.

Ocorre, no entanto, que o próprio texto do dispositivo retro contém ressalva expressa em relação às “hipóteses previstas nos incisos anteriores”, de modo que, antes de aplicar tal penalidade, é mister se certificar de que a conduta punível não se enquadra também nos incisos anteriores do mesmo artigo.

Havendo penalidade específica para a falta do estorno de crédito previsto no art. 32, inciso IV da Lei nº 6.763/75, conforme lançamento em questão, deverá ser ela a exigida pela Fiscalização no lançamento.

Como é pacífico na doutrina e jurisprudência, as relações tributárias regem-se pelo princípio da estrita legalidade, especialmente em se tratando de normas cominativas de penalidade, hipótese em que a conduta passível de punição deve se enquadrar perfeitamente no “tipo penal”, condição sem a qual se torna impossível a aplicação da respectiva multa.

No caso dos autos, a conduta punível é exatamente a falta de estorno (ou manutenção integral indevida) dos créditos relativos à aquisição de produtos da cesta básica, cujas saídas posteriores se dão com redução da base de cálculo do ICMS.

Ora, se para o fim de aplicação, a própria legislação tributária mineira estabelece que a redução da base de cálculo considera-se isenção parcial (art. 8º, § 4º da Lei nº 6.763/75 c/c o art. 222, inciso XV do RICMS/02) e se há penalidade específica para a falta de estorno proporcional dos créditos em relação às saídas isentas (art. 55, inciso III, b da Lei nº 6.763/75), em razão desta previsão específica, a multa aplicável é esta, e não aquela do inciso XXVI.

Com efeito, isenção parcial não é outra coisa senão isenção.

Logo, mesmo estando diante de hipótese de apropriação de crédito em desacordo com a legislação, a multa aplicável *in casu* é a prevista no inciso XIII, alínea b do art. 55 da Lei nº 6.763/75, afastando-se a do inciso XXVI, em face da mencionada ressalva (em destaque no texto acima reproduzido). Confira-se:

Art. 55 - As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem (...):

XIII - por utilizar indevidamente crédito fiscal relativo a:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

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.

(Grifou-se).

Neste sentido pode-se citar os Acórdãos nºs 18.312/09/2ª e 18.641/10/2ª, conforme abaixo demonstrado:

ACÓRDÃO Nº 18.312/09/2ª

EMENTA:

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - OPERAÇÃO SUBSEQUENTE COM BASE DE CÁLCULO REDUZIDA. CONSTATADO O APROVEITAMENTO INDEVIDO E INTEGRAL DE CRÉDITOS DE ICMS DESTACADO EM NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO DE PRODUTOS (PÃO, CAFÉ MOÍDO, PEIXE, FEIJÃO, ETC.), OS QUAIS DERAM SAÍDA COM REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO, PREVISTA NO ART. 19, DA PARTE 1, DO ANEXO IV DO RICMS/02, ACARRETANDO AS EXIGÊNCIAS DE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO DE 50% (CINQUENTA POR CENTO) SOBRE O VALOR DO IMPOSTO E MULTA ISOLADA, PREVISTA NO INCISO XXVI, DO ART. 55, DA LEI 6763/75. INOBSERVÂNCIA DAS DISPOSIÇÕES CONTIDAS NO ITEM 19.4 DA PARTE 1, DO ANEXO IV, DO RICMS/02 E ART. 71, INCISO IV DA, PARTE GERAL DO REFERIDO REGULAMENTO. EXCLUSÃO DA MULTA ISOLADA A PARTIR DA VIGÊNCIA DO DISPOSITIVO QUE INSERIU NA LEI O CONCEITO DE ISENÇÃO PARCIAL. LANÇAMENTO PARCIALMENTE PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

DECISÃO:

“[...]

MERECE RESSALVA O LANÇAMENTO APENAS NO TOCANTE À EXIGÊNCIA DA MULTA ISOLADA, PREVISTA NO INCISO XXVI, DO ART. 55, DA LEI 6763/75, QUE ESTABELECE:

[...]

A RESSALVA RESIDE NO FATO DE QUE A PARTIR DE 30/12/2005 (NOS TERMOS DO ART. 1º E VIGÊNCIA ESTABELECIDADA PELO ART. 20, AMBOS DA LEI 15.956/2005), FOI INTRODUIDO NA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA MINEIRA O CONCEITO DE ISENÇÃO PARCIAL, NOS TERMOS DO § 4º DO ART. 8º DA LEI 6763/75, *IN VERBIS*:

[...]

NESSE SENTIDO, EXISTINDO PENALIDADE ESPECÍFICA RELACIONADA AO APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS DO IMPOSTO CUJAS OPERAÇÕES DE

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

SAÍDA OCORRAM COM ISENÇÃO, TAL PENALIDADE É A QUE DEVERIA SER EXIGIDA.

NESSE SENTIDO, A PARTIR DA VIGÊNCIA SUPRA (30/12/2005) DEVERIA SER EXIGIDA A PENALIDADE DO ART. 55, XIII, "B", DA LEI 6763/75:

[...]

DESTA FORMA, EXCLUI-SE A EXIGÊNCIA DA MULTA ISOLADA A PARTIR DE 30/12/2005.

[...]” (GRIFOU-SE)

ACÓRDÃO Nº 18.641/10/2ª

EMENTA:

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - OPERAÇÃO SUBSEQUENTE COM BASE DE CÁLCULO REDUZIDA. CONSTATADO O APROVEITAMENTO INDEVIDO E INTEGRAL DE CRÉDITOS DE ICMS DESTACADO EM NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO DE PRODUTOS (PÃO, CAFÉ MOÍDO, PEIXE, FEIJÃO, ETC.), OS QUAIS DERAM SAÍDA COM REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO, PREVISTA NO ITEM 19 DA PARTE 1 DO ANEXO IV DO RICMS/02, ACARRETANDO AS EXIGÊNCIAS DE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO DE 50% (CINQUENTA POR CENTO) SOBRE O VALOR DO IMPOSTO E MULTA ISOLADA, PREVISTA NO INCISO XXVI, DO ART. 55, DA LEI Nº 6763/75. INOBSERVÂNCIA DAS DISPOSIÇÕES CONTIDAS NO ITEM 19.4 DA PARTE 1, DO ANEXO IV, DO RICMS/02 E ART. 71, INCISO IV DA PARTE GERAL DO REFERIDO REGULAMENTO. EXCLUSÃO DA MULTA ISOLADA A PARTIR DA VIGÊNCIA DO DISPOSITIVO QUE INSERIU NA LEI O CONCEITO DE ISENÇÃO PARCIAL. LANÇAMENTO PARCIALMENTE PROCEDENTE. DECISÃO POR MAIORIA DE VOTOS.

DECISÃO:

[...]

CONTUDO, MERECE RESSALVA O LANÇAMENTO APENAS NO TOCANTE À EXIGÊNCIA DA MULTA ISOLADA, PREVISTA NO INCISO XXVI, DO ART. 55, DA LEI 6763/75, QUE ESTABELECE:

[...]

A RESSALVA RESIDE NO FATO DE QUE A PARTIR DE 30/12/05 (NOS TERMOS DO ART. 1º E VIGÊNCIA ESTABELECIDADA PELO ART. 20, AMBOS DA [LEI Nº 15.956/05](#)), FOI INTRODUIDO NA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA MINEIRA O CONCEITO DE ISENÇÃO PARCIAL, NOS TERMOS DO § 4º DO ART. 8º DA LEI Nº 6763/75, *IN VERBIS*:

[...]

NESSE SENTIDO, EXISTINDO PENALIDADE ESPECÍFICA RELACIONADA AO APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS DO IMPOSTO

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

CUJAS OPERAÇÕES DE SAÍDA OCORRAM COM ISENÇÃO, TAL PENALIDADE É A QUE DEVERIA SER EXIGIDA.

PORTANTO, A PARTIR DA VIGÊNCIA SUPRA (30/12/05) DEVERIA SER EXIGIDA A PENALIDADE DO ART. 55, XIII, "B", DA LEI Nº 6763/75:

[...]

DESTA FORMA, EXCLUI-SE A EXIGÊNCIA DA MULTA ISOLADA A PARTIR DE 30/12/05.

(GRIFOU-SE).

[...]"

Desta forma, exclui-se a exigência da multa isolada aplicada com base no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, por ser inaplicável à *espécie*.

Em razão da aplicação da Portaria nº 04, de 16/02/01, deu-se prosseguimento ao julgamento anterior realizado em 30/08/16. ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para excluir a multa isolada por inadequada à espécie. Vencido, em parte, o Conselheiro Luiz Geraldo de Oliveira (Revisor), que o julgava procedente. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Luiz Geraldo de Oliveira (Revisor) e Luciana Mundim de Mattos Paixão.

Sala das Sessões, 06 de setembro de 2016.

Eduardo de Souza Assis
Presidente

Maria Gabriela Tomich Barbosa
Relatora

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 22.174/16/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000427008-74
Impugnação: 40.010140434-32
Impugnante: Carrefour Comércio e Indústria Ltda.
IE: 367303430.06-71
Proc. S. Passivo: Tiago Abreu Gontijo/Outro(s)
Origem: DF/BH-2 - Belo Horizonte

Voto proferido pelo Conselheiro Luiz Geraldo de Oliveira, 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 decisão prevalente, por maioria de votos, julgou parcialmente procedente o lançamento, para excluir a multa isolada por inadequada à espécie, considerando que, para a infringência constatada, aproveitamento integral e indevido de crédito do ICMS, decorrente de operações de entradas de mercadorias cujas saídas ocorreram com redução da base de cálculo, a Lei nº 6.763/75 prevê penalidade específica como sanção, a capitulada na alínea “b” do inciso XIII do art. 55, ao passo que a Fiscalização aplicou a prevista no inciso XXVI deste mesmo dispositivo.

Entretanto, com a devida *venia*, entendo como perfeitamente correta a capitulação da multa isolada aplicada pela Fiscalização, uma vez que a Multa Isolada, prevista no art. 55, inciso XIII, alínea “b” da Lei nº. 6.763/75, não se encontra em perfeita consonância com a infringência praticada pela Autuada, 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 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, *data venia*, 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.

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;”

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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:

1º - 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;

(...)

2º - ora, 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 acima 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 penas. 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.

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.

Ainda, para apontar que, no caso em comento, uma coisa é uma coisa e outra coisa é outra coisa, com distinção contundente de ambos os institutos, 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 nºs. 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 nº. 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.

Ressalte-se que desde a vigência dos citados dispositivos, 1º/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 nº 6.763/75 não é entendida como a específica a ser aplicada para o caso em tela.

Além das decisões da Câmara Especial acima 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 nº 6.763/75, dentre as quais podem ser citadas as dos seguintes acórdãos:

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

Assim, em relação à irregularidade em comento, *permissa venia*, correta é a aplicação da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, pois, do contrário, a imposição da pena se daria não por subsunção ao tipo penal, condição

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

essencial para aplicação da respectiva sanção, mas sim, por equiparação, o que, em se tratando de norma cominativa de penalidade, não pode ser admitido.

Diante do exposto, julgo procedente o lançamento.

Sala das Sessões, 06 de setembro de 2016.

**Luiz Geraldo de Oliveira
Conselheiro**

CC/MIG