

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

Acórdão: 21.749/15/1ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000218083-31  
Impugnação: 40.010136655-96  
Impugnante: Total Cesta Básica de Alimentos Ltda - ME  
IE: 001043308.00-51  
Proc. S. Passivo: Rodrigo de Castro Lucas/Outro(s)  
Origem: DFT/Contagem

**EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - OPERAÇÃO SUBSEQUENTE COM REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO - CESTA BÁSICA.** Constatou-se aproveitamento integral de créditos de ICMS relativos a aquisições internas e interestaduais de produtos da cesta básica, cujas saídas ocorreram com redução da base de cálculo prevista no item 19 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75. Infração caracterizada nos termos do art. 31, § 1º c/c art. 32, inciso IV da Lei nº 6.763/75 e nos art. 70, § 1º, e 71, inciso IV do RICMS/02.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS, no período de janeiro de 2010 a dezembro de 2013, apurado mediante recomposição da conta gráfica, em decorrência de aproveitamento indevido de créditos de ICMS, relativos às aquisições internas e interestaduais de produtos da cesta básica, cujas saídas ocorreram com redução de base de cálculo prevista no item 19 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

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

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 1.083/1.100 e requer, ao final, a procedência da peça de Defesa.

A Fiscalização, em manifestação de fls. 1.123/1.138, refuta as alegações da Impugnante e requer a procedência do lançamento.

A Assessoria do CC/MG emite seu Parecer às fls. 1.144/1.160.

**DECISÃO**

Os fundamentos expostos na manifestação fiscal foram em parte utilizados no parecer da Assessoria do CC/MG, sobre o qual a 1ª Câmara sustentou sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente Acórdão.

Trata a autuação sobre recolhimento a menor de ICMS, no período de janeiro de 2010 a dezembro de 2013, apurado mediante recomposição da conta gráfica, em decorrência de aproveitamento indevido de créditos de ICMS, relativos às aquisições internas e interestaduais de produtos da cesta básica, cujas saídas ocorreram com redução de base de cálculo prevista no item 19 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Registra o Relatório Fiscal que o Sujeito Passivo possui a obrigatoriedade de utilização do SPED Fiscal desde janeiro de 2011, conforme tela de fls. 30, exigibilidade essa que nunca foi cumprida.

Descumpriu, ainda, a Autuada, a obrigação de entregar os arquivos Sintegra nos meses de setembro, outubro e dezembro de 2012 e no período de maio a dezembro de 2013, conforme telas de fls. 32/33. Da mesma forma, não foram apresentados os livros de Registro de Entradas e de Apuração do ICMS do exercício de 2010, sob a alegação de que tais documentos desapareceram ou não foram devolvidos pelo responsável anterior pela contabilidade da empresa.

Diante da ausência de parte dos documentos e informações fiscais, a análise quanto à regularidade dos créditos apropriados se deu mediante utilização da ferramenta Auditor Eletrônico.

Com a baixa das notas fiscais eletrônicas e os arquivos Sintegra disponíveis, foram filtradas todas as notas fiscais de entrada contendo mercadorias beneficiadas com a redução da base de cálculo na saída.

Os livros de Registro de Entradas do período foram recompostos por meio do Auditor Eletrônico (fls. 96/702 - Anexo 05), utilizando-se dos arquivos Sintegra. Nos meses em que tais arquivos não foram enviados, a Fiscalização utilizou-se da planilha do “Anexo 04” (fls. 648/649, por exemplo) com o valor total do ICMS das entradas de itens com redução da base de cálculo.

As notas fiscais de entrada de mercadorias da cesta básica foram relacionadas no “Anexo 04” (fls. 36/48 – 2010; fls. 50/63 – 2011; fls. 65/82 – 2012 e 84/95 – 2013), com a indicação do valor da operação, base de cálculo e o crédito destacado nos documentos fiscais. E, o “Anexo 06” (fls. 703/1.042) compõe-se de uma amostragem das notas fiscais de entrada de mercadorias.

Considerando que o benefício de redução da base de cálculo somente se aplica nas saídas internas, a Fiscalização observou a proporcionalidade entre as saídas internas e interestaduais para fins de estorno dos créditos, conforme “Anexo 07” (fls. 1.044), apurada mediante análise das DAPIs do período fiscalizado.

O crédito tributário encontra-se demonstrado às fls. 1.070, após a recomposição da conta gráfica (fls. 1.071/1.074).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Impugnante argumenta que a autuação fiscal foi precipitada, na medida em que a interpretação dada pelo legislador ao dispositivo constitucional que autoriza o estorno do ICMS (art. 155, § 2º, II, “b” da CF/88), encontra-se pendente de julgamento pelo Supremo Tribunal Federal (STF).

Para corroborar tal assertiva, a Defesa afirma que o STF reconheceu a repercussão geral do Tema Nº 299, nos autos do Recurso Extraordinário - RE N.º 635.688/RS, que dispõe sobre o “aproveitamento integral de créditos do ICMS pago na operação antecedente em hipóteses de redução parcial da base de cálculo na operação subsequente”, transcrevendo a decisão do Ministro Relator Gilmar Mendes sobre o assunto.

Aduz que ao analisar a base legal que amparou a lavratura do Auto de Infração, verificou-se que o legislador mineiro, ao limitar o aproveitamento dos créditos do ICMS nas operações subsequentes com produtos da cesta básica violou o princípio constitucional da não cumulatividade e, equiparou, indevidamente, os conceitos de redução de base de cálculo e isenção.

Porém, ao tratar da instituição e cobrança do ICMS a Constituição Federal assim dispõe:

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;

(...)

A restrição ao crédito do imposto recebeu tratamento do legislador constituinte que cuidou de excluir, do regime de créditos, as operações com isenção ou não incidência, conforme prescrição contida no inciso II do mencionado dispositivo, *in verbis*:

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

(...)

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

(...)

Por outro lado, atendendo à determinação constitucional, a Lei Complementar nº 87/96 disciplinou o regime de compensação de crédito do ICMS da seguinte forma:

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.

(...)

Ao exercer a competência legislativa plena, o Poder Legislativo mineiro cravou na Lei nº 6.763/75 a obrigação do estorno conforme adiante:

Lei 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

### 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 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;

(...)

Discorrendo sobre “Conflito de Competência na Exoneração Tributária: guerra fiscal e danos colaterais”, o ilustrado Professor e Procurador do Estado, Carlos Victor Muzzi Filho, afirma:

“Na interpretação do Supremo Tribunal Federal, a regra (ou o princípio) da não cumulatividade, insculpido no art. 155, § 2º, I, da Constituição Federal, não tem o alcance que inúmeros autores, dos quais aqui são exemplos os já citados Soares de Melo e Martín Fernandez, lhe reconhecem. Obviamente que a discussão sobre o alcance da não cumulatividade extrapola o âmbito deste estudo, mas ainda que abreviando a discussão, calha assentar que maior razão há de se reconhecer a Hugo de Brito Machado, Marco Aurélio Greco e Alcides Jorge Costa, autores que sustentam, basicamente, que a Constituição Federal não confere eficácia plena à não cumulatividade. (...) Portanto, como acentua Hugo de Brito Machado, a Constituição Federal não estabelece exaustivamente o modo pelo qual será efetivada a não cumulatividade. Não se estabelece a técnica. Tem-se simplesmente o princípio que, aliás, está mal-expresso”.

Paulo de Barros Carvalho, em sua obra Curso de Direito Tributário, tece algumas considerações sobre o princípio da não cumulatividade, afirmando que:

“O princípio da não cumulatividade é do tipo limite objetivo: impõe técnica segundo a qual o valor de tributo devido em cada operação será compensado com a quantia incidente sobre as anteriores, mas preordena-se à concretização de valores como o da justiça da tributação, respeito à capacidade contributiva e uniformidade na distribuição da carga tributária sobre as etapas de circulação e de industrialização de produtos”.

Resta afastada, portanto, a tese sustentada pela Impugnante no sentido do seu direito à totalidade dos créditos do ICMS pago ou destacado na operação anterior, por força do conjunto normativo e doutrinário ora apresentado.

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 mesmo Anexo, ocorra com redução de base de cálculo de 61,11% (sessenta e um vírgula onze 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.

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:

(...)

A Autuada sustenta que os conceitos de isenção e redução de base de cálculo não são equiparados, conforme julgamento do Recurso Extraordinário - RE N.º 161.031-0/MG na Sessão Plenária do Supremo Tribunal Federal – STF, de 24/03/97.

Entretanto, o entendimento firmado no RE N.º 161.031-0/MG não mais prevalece. O Plenário do STF reviu sua jurisprudência no julgamento do RE N.º 174.478-2/SP (17/03/05), cujo entendimento foi confirmado quando da análise dos embargos opostos pelo recorrente em 14/04/08. Dessa forma, o Plenário do STF entendeu que a redução da base de cálculo constitui isenção fiscal parcial, sendo cabível o estorno do crédito proporcional à base de cálculo utilizada nas saídas, conforme ementa abaixo:

EMENTA: TRIBUTO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS.

ICMS. CRÉDITOS RELATIVOS À ENTRADA DE INSUMOS USADOS EM INDUSTRIALIZAÇÃO DE PRODUTOS CUJAS SAÍDAS FORAM REALIZADAS COM REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. CASO DE ISENÇÃO FISCAL PARCIAL. PREVISÃO DE ESTORNO PROPORCIONAL. ART. 41, INC. IV, DA LEI ESTADUAL Nº. 6.374/89, E ART. 32, INC. II, DO CONVÊNIO ICMS Nº. 66/88. CONSTITUCIONALIDADE RECONHECIDA. SEGURANÇA DENEGADA. IMPROVIMENTO AO RECURSO. APLICAÇÃO DO ART. 155, § 2º, INC. II, LETRA "B", DA CF. VOTO VENCIDO. SÃO CONSTITUCIONAIS O ART. 41, INC. IV, DA LEI Nº. 6.374/89, DO ESTADO DE SÃO PAULO, E O ART. 32, INCS. I E II, DO CONVÊNIO ICMS Nº. 66/88 (STF, TRIBUNAL PLENO, RE Nº. 174.478-2/SP, RELATOR ORIGINÁRIO MINISTRO MARCO AURÉLIO, RELATOR PARA O ACÓRDÃO MINISTRO CEZAR PELUSO, DATA DE JULGAMENTO: 17.03.2005, DATA DE PUBLICAÇÃO NO D.J.: 30.09.2005).

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

**“[...] CUIDA-SE AQUI DE UM FAVOR FISCAL QUE, MUTILANDO O ASPECTO QUANTITATIVO DA BASE DE**

**CÁLCULO, CORRESPONDE À FIGURA DA ISENÇÃO PARCIAL, PORQUE IMPEDE A INCIDÊNCIA DA REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA NA SUA TOTALIDADE. QUER DIZER, SUBSTANCIALMENTE É CASO DE ISENÇÃO”.**

Roque Antônio Carraza, em obra específica sobre o ICMS, conceitua a isenção como “uma limitação legal do âmbito de validade da norma jurídica tributária, que impede que o tributo nasça ou faz com que ele surja de modo mitigado (isenção parcial)”. Em seu entendimento, a alíquota zero também é fórmula de isenção, na medida em que se reduzindo a alíquota de um tributo ao valor zero, não surgirá nenhuma quantia a pagar.

Relativamente às isenções, Pontes de Miranda ensina que:

“As isenções podem ser totais e parciais. Dizem-se parciais as isenções que deduzem do percentual do imposto ou do imposto fixo. As isenções totais são pré-excludentes da imposição. O imposto não recai no objeto ou no negócio jurídico a que se refere a regra jurídica de isenção.”

A decisão prolatada no RE nº. 174.478-2/SP foi objeto de Embargos de Declaração, em 07/10/05, sob a alegação de obscuridade e equívoco na fundamentação dos votos dos Ministros Joaquim Barbosa e Sepúlveda Pertence. Desta forma, a questão foi novamente analisada em 14/04/08, quando os Ministros do STF, em Sessão Plenária, rejeitaram os embargos de declaração, por unanimidade, confirmando o entendimento quando do julgamento do RE originário, conforme ementa abaixo:

**EMENTA: TRIBUTO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS. ICMS. CRÉDITOS RELATIVOS À ENTRADA DE INSUMOS USADOS INDUSTRIALIZAÇÃO DE PRODUTOS CUJAS SAÍDAS FORAM REALIZADAS COM REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. CASO DE ISENÇÃO FISCAL PARCIAL. PREVISÃO DE ESTORNO PROPORCIONAL. ART. 41, INC. IV, DA LEI ESTADUAL Nº 6.374/89, E ART. 32, INC. II, DO CONVÊNIO ICMS Nº 66/88. CONSTITUCIONALIDADE RECONHECIDA. SEGURANÇA DENEGADA. IMPROVIMENTO AO RECURSO. APLICAÇÃO DO ART. 155, § 2º, INC. II, LETRA “B”, DA CF. ALEGAÇÃO DE MUDANÇA DA ORIENTAÇÃO DA CORTE SOBRE OS INSTITUTOS DA REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO E DA ISENÇÃO PARCIAL. DISTINÇÃO IRRELEVANTE SEGUNDO A NOVA POSTURA JURISPRUDENCIAL. ACÓRDÃO CARENTE DE VÍCIO LÓGICO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO REJEITADOS. O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL ENTROU A APROXIMAR AS FIGURAS DA REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS E DA ISENÇÃO PARCIAL, A PONTO DE AS EQUIPARAR, NA INTERPRETAÇÃO DO ART. 155, § 2º, II, “B”, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. (STF, TRIBUNAL PLENO, RE-ED Nº 174.478-2/SP, RELATOR**



**MINISTRO CEZAR PELUSO, DATA DE JULGAMENTO:  
14.04.2008, DATA DE PUBLICAÇÃO NO D.J.: 30.05.2008).**

Assim, a tese assentada é que se concluiu pela constitucionalidade da vedação ao crédito integral quando das saídas de mercadorias beneficiadas com redução da base de cálculo. Nas palavras do Ministro Cezar Peluso, Relator do RE-ED nº. 174.478-2/SP: “Ocorreu uma isenção parcial do imposto a que se chegou por meio de redução da base de cálculo”. Em outro trecho, o Relator assevera que o entendimento da Corte a respeito da natureza jurídica da redução da base de cálculo do ICMS sofreu significativa modificação a partir do entendimento consubstanciado RE nº. 161.031-0/MG, que considerava haver distinção essencial entre redução de base de cálculo e isenção.

Em relação ao RE nº. 161.031-0/MG, necessário se faz distingui-lo da discussão contida no RE 174.478-2/SP, uma vez que a situação concreta que os envolve é diferente. Ocorre que, no RE nº. 161.031-0/MG, o contribuinte questionou dispositivo da legislação mineira que vedava o aproveitamento de crédito da operação anterior nas hipóteses de saída de mercadorias usadas com benefício de redução de 80% (oitenta por cento) da base de cálculo do imposto. Por conseguinte, nas entradas de tais mercadorias não poderia haver o aproveitamento de qualquer crédito, que no caso, por serem as mercadorias usadas, já entrariam no estabelecimento adquirente com redução da base de cálculo já referida.

Há de se ressaltar, portanto, uma diferença básica entre a matéria discutida no RE nº. 161.031-0/MG e no RE nº. 174.478-2/SP. No primeiro, discutiu-se o impedimento integral do crédito de ICMS, ao passo que, no segundo e, no caso em estudo, discute-se o estorno de crédito na proporção da redução da base de cálculo na saída.

De outro modo, no RE nº. 174.478-2/SP, o contribuinte arguiu o direito ao crédito integral na aquisição de insumos quando da saída dos produtos com redução da base de cálculo. Ou seja, neste caso, tem-se uma base de cálculo inferior na saída dos produtos contra uma base de cálculo integral na entrada dos insumos. Em termos práticos, tem-se uma alíquota de entrada de 12% (doze por cento) e uma alíquota de saída de 7% (sete por cento), o que se contrapõe, dentro dos Estados, à neutralidade, eficiência e lógica do imposto incidente sobre a circulação de mercadorias.

É interessante pontuar que o 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 após o pedido de vista no referido RE, cujo entendimento foi compartilhado pelo Ministro Octávio Gallotti, interpreta a ressalva contida no art. 155, § 2º, II, ‘b’, da CF/88, argumentando que:

“[...] POR ONDE SE PERCEBE, NÃO APENAS QUE PODE HAVER INCENTIVO FISCAL COM EXCLUSÃO DO CRÉDITO EM QUESTÃO, MAS TAMBÉM QUE CABE À LEI ESTABELECEER OS LIMITES DO FAVOR FISCAL CONCEDIDO, SENDO CERTO QUE A SUA EXTENSÃO PODERÁ VARIAR, PARA MAIS OU PARA MENOS, EM FUNÇÃO DE FATORES DIVERSOS, ENTRE ELAS A MANUTENÇÃO, OU NÃO, DO CRÉDITO ALUSIVO À OPERAÇÃO ANTERIOR”.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O Ministro Cezar Peluso, em seu voto no RE-ED 174.478-2/SP (14/04/08), do qual é Relator, destaca:

“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.”

Em outro momento importante de seu voto, ainda no RE-ED nº. 174.478-2/SP (14/04/08), o Ministro Cezar Peluso (Relator) avalia a lição de Paulo de Barros Carvalho, em sua obra Curso de Direito Tributário:

“[...] SEGUNDO A QUAL SOMENTE REDUÇÃO COMPLETA ('ANULAÇÃO') DA BASE DE CÁLCULO, OU DE QUALQUER OUTRO ELEMENTO, SERIA EQUIVALENTE À ISENÇÃO, POR FAZER DESAPARECER O OBJETO DA RELAÇÃO. ORA, SE A REDUÇÃO TOTAL É ISENÇÃO, PORQUE O NÃO SERIA A PARCIAL? A QUESTÃO É APENAS DE GRAU, E NÃO, DE DIFERENÇA DE MECANISMO QUE, SOMENTE À VISTA DA COMPLETA ELIMINAÇÃO DO CRITÉRIO DA BASE DE CÁLCULO, TIVESSE O CONDÃO DE TRANSFORMAR-LHE A REDUÇÃO EM ISENÇÃO. O RACIOCÍNIO, FORMAL E DUALISTA, NÃO RESISTE A EXEMPLO EXTREMO: REDUÇÃO DE 99,9% NA BASE DE CÁLCULO SERIA

INCAPAZ DE ACARRETAR ANULAÇÃO DOS CRÉDITOS, SIMPLEMENTE PORQUE A OBRIGAÇÃO TERIA NASCIDO, AINDA QUE EM EXPRESSÃO MÍNIMA, SOFRENDO MERA REDUÇÃO QUANTITATIVA. MAS OPERAÇÃO ISENTA OU SEM INCIDÊNCIA PRODUZIRIA A CONSEQUÊNCIA ANULATÓRIA, APENAS POR IMPEDIR DE TODO O NASCIMENTO DA OBRIGAÇÃO. A DIFERENÇA DE TRATAMENTO NÃO SE JUSTIFICA. SUBSTANCIALMENTE, ESTÁ-SE DIANTE DE MECANISMOS IDÊNTICOS”.

O entendimento do STF sobre a matéria consolidou-se nesse sentido, conforme o Acórdão do Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 558.290/RS de 30/06/09, cuja ementa também se transcreve:

“EMENTA: PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. CONSTITUCIONAL. COMPENSAÇÃO DE ICMS CALCULADO MEDIANTE BASE DE CÁLCULO REDUZIDA. ESTORNO PROPORCIONAL. POSSIBILIDADE. AGRAVO IMPROVIDO. I - NO JULGAMENTO DO RE 174.478/SP, REL. PARA O ACÓRDÃO O MIN. CEZAR PELUSO, O TRIBUNAL PASSOU A ENTENDER PELA IMPOSSIBILIDADE DA COMPENSAÇÃO DOS CRÉDITOS RELATIVOS À ENTRADA DE INSUMOS REALIZADA COM REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO, UMA VEZ QUE CONSUBSTANCIA ISENÇÃO FISCAL PARCIAL. PRECEDENTES. II - RECURSO PROTETATÓRIO. APLICAÇÃO DE MULTA. III - AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO.”

Em seguida, a Corte Constitucional tomou outras decisões no mesmo sentido, pacificando a equivalência entre redução de base de cálculo e isenção parcial, conforme diversos julgados mencionados pela Fiscalização às fls. 1.131/1.132.

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

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

Desta forma, sempre que a mercadoria entrada no estabelecimento vier a ser 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 assim determina:

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;

(...)

Convém lembrar que o RE N.º 635.688/RS, que dispõe sobre o “aproveitamento integral de créditos de ICMS pago na operação antecedente em hipóteses de redução parcial da base de cálculo na operação subsequente” citado na Impugnação, que originou o reconhecimento da Repercussão Geral do Tema N.º 299, apesar de pendente de decisão no STF, já possui concluso o Parecer N.º 6.402 da Procuradoria Geral da República, que opina pelo desprovimento do recurso extraordinário, com os seguintes destaques:

1. A base de cálculo dá a exata extensão da hipótese de incidência. É critério de dimensionamento da intensidade do aspecto material e tem por função, confirmá-lo, infirmá-lo ou afirmar o verdadeiro aspecto material da regra-matriz de incidência tributária.

2. A redução da base de cálculo representa diminuição do quantum devido em razão do surgimento obrigação tributária apenas no plano pré-jurídico do raciocínio de Política Fiscal do legislador. No plano jurídico, atua na regra matriz de incidência, mutilando parcialmente o seu aspecto quantitativo, não confirmando o aspecto material na sua exata dimensão e intensidade.

3. Por atuar na estrutura da norma tributária, mutilando parcialmente o aspecto quantitativo, a redução da base de cálculo equipara-se à figura da isenção parcial e acarreta a anulação dos créditos de ICMS relativos às operações anteriores, nos termos do art. 155, § 2º, II, b, da CF. RE nº 174.478 (RTJ 198/274). Reafirmação do entendimento consolidado na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

4. A exceção à exigência do estorno proporcional dos créditos de ICMS em relação às operações beneficiadas

pela redução de base de cálculo deve estar expressamente prevista em lei . RE 199.147 (RTJ 208/744) e ADI nº 2.320, Eros Grau, DJ de 16.03.2007.

5. O Convênio ICMS nº 128/94 autorizou os Estados e o Distrito Federal a não exigir a anulação proporcional dos créditos relativos às operações com produtos da cesta básica beneficiadas com redução da base de cálculo. A concessão de benefícios fiscais relativos ao ICMS pressupõe não apenas autorização por meio de convênio celebrado entre os Estados e o Distrito Federal no âmbito da CONFAZ, nos termos da LC nº 24/75, como, também, a edição de lei em sentido formal por cada um daqueles entes (CF, art. 150, § 6º c/c art. 155, § 2º, XII, g). Precedentes: ADI 1.274-MC (RTJ 168/754); RE 414.249-AgR, Joaquim Barbosa, DJe 18.11.10; RE 539.130, Ellen Gracie, (RTJ 179/185). Superação da jurisprudência anterior à EC 3/93 que não admitia distinção entre convênio autorizativo e impositivo, em privilégio ao princípio da legalidade estrita ou reserva legal a que se submete a outorga de benefícios fiscais em matéria tributária.

6. No Estado do Rio Grande do Sul, a concessão da redução da base de cálculo do ICMS para produtos integrantes da cesta básica se dá no âmbito de regime alternativo e opcional de apuração do tributo: (i) apuração do valor devido com a redução da base de cálculo em contrapartida ao estorno proporcional de eventuais créditos relativos à operação beneficiada ou (ii) apuração do tributo sem a benesse legal com o registro integral dos créditos (RICMS-RS, arts. 17, § 10 c/c art. 34, I – Decreto nº 33.198/89).

7. O Supremo Tribunal Federal assentou ser indevido o registro de créditos de ICMS quando a opção do contribuinte pela apuração do tributo com a redução da base de cálculo somente for admissível mediante a proibição do registro de créditos (proporcional ou parcial). Precedentes.

8. A mescla dos regimes alternativos e excludentes de apuração do valor do tributo implicaria à concessão, pelo Poder Judiciário, de benefício fiscal não conferido por lei. Vedação ao Poder Judiciário de atuar na qualidade de legislador positivo. Precedentes: ADI 1.502-MC, Rel. Min. Ilmar Galvão, DJ de 14.11.96; RE 596.862-AgR, 1ª T., Lewandowski, DJe 22.06.11; AI 360.461-AgR, 2ª T., Celso de Mello, DJe de 28.03.08.

9. Parecer pelo conhecimento e desprovimento do recurso extraordinário.

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 e interestadual de 12% (doze por cento).

Conforme disposto no subitem 19.4 do 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, conforme se observa pela apuração realizada pela Fiscalização na planilha de fls. 1.070 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.

Ao discorrer sobre a penalidade aplicada, a Impugnante cita como exemplos os julgados proferidos pela Câmara Especial (4.070/13/CE, 3.700/11/CE e 3.774/11/CE) do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais, com o entendimento de que o Órgão Julgador se posicionou pela inaplicabilidade da multa isolada prevista no art. 55, inciso XIII, alínea “b” da Lei nº 6.763/75, nos casos idênticos ao do presente Auto de Infração, por entender que a isenção/não incidência possuem definições diferentes da redução da base de cálculo.

Porém, afastada a tese da legitimidade dos créditos estornados, cumpre registrar que, no caso dos autos, a penalidade exigida pela Fiscalização é aquela prevista no inciso XXVI do art. 55 da Lei nº 6.763/75 e não, a acima mencionada.

E ainda, não procede o argumento de que a multa aplicada manifesta-se de natureza confiscatória e exacerbada em relação à suposta falta cometida.

Com efeito, 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 Impugnante. Por sua vez, a multa capitulada no art. 55, inciso XXVI da citada lei (Multa Isolada) decorre da previsão contida no inciso IV do 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 que:

“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 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)

Desta 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 a 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.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também obteve autorização do Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível nº 1.0672.98.011610-3/001, ementada da seguinte forma:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - MULTA DE REVALIDAÇÃO - EXPRESSA PREVISÃO - LEI ESTADUAL Nº 6.763/75 - MEIO DE COERÇÃO - REPRESSÃO À SONEGAÇÃO - CONSTITUCIONALIDADE. A multa de revalidação tem a finalidade de garantir a integralidade da obrigação tributária contra a prática de atos ilícitos e inadimplemento e não se confunde com a multa moratória nem com a compensatória ou mesmo com a multa isolada. A lei, ao prever como base de cálculo da multa de revalidação o valor do tributo devido, permite a sua atualização, para não haver depreciação do valor real da mesma.

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0672.98.011610-3/001 - COMARCA DE SETE LAGOAS - APELANTE(S): FAZENDA PUBLICA ESTADO MINAS GERAIS - APELADO(A)(S): CASA MARIANO LTDA. - RELATORA: EXM<sup>a</sup>. SR<sup>a</sup>. DES<sup>a</sup>. VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE.

Assim, é imperioso afirmar que a aplicação das penalidades encontra-se efetivada na medida prevista na legislação tributária deste Estado, não competindo ao CC/MG negar aplicação de dispositivo legal, nos termos do art. 110, inciso I do RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08.

Por fim, destaca-se que a aplicação do disposto no art. 112 do CTN não alcança o presente lançamento, porquanto não militam dúvidas em favor da Autuada.

No tocante à aplicação do permissivo legal a hipótese não se aplica ao caso dos autos, uma vez que a exigência da penalidade está atrelada ao imposto recolhido a menor.

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 a Dra. Soraia Brito de Queiroz Gonçalves. Participaram do



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

juízo, além das signatárias, os Conselheiros Marcelo Nogueira de Moraes (Revisor) e Antônio César Ribeiro.

**Sala das Sessões, 20 de janeiro de 2015.**

**Maria de Lourdes Medeiros  
Presidente**

**Maria Vanessa Soares Nunes  
Relatora**

CC/MG