

MANDADO DE SEGURANÇA - ICMS - REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO - SAÍDA DE MERCADORIA - PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE - CONCESSÃO DA ORDEM

Ementa: Mandado de segurança. Apelação cível. Direito Tributário. ICMS. Redução da base de cálculo nas saídas. Creditamento integral. Princípio da não-cumulatividade. Precedentes do Pretório Excelso.

- A redução da base de cálculo, quando da saída de determinada mercadoria, não representa isenção parcial, de sorte que, nos termos do princípio da não-cumulatividade, é devido o creditamento integral do imposto pago na operação antecedente.

Precedentes do egrégio Superior Tribunal de Justiça.

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0382.04.045120-7/001 - Comarca de Lavras - Apelante: Supermercados Rex Ltda. - Apelada: Fazenda Pública do Estado de Minas Gerais - Autoridade coatora: Chefe da Adm. Fazendária de Lavras - Relator: Des. SILAS VIEIRA

Acórdão

Vistos etc., acorda, em Turma, a 8ª Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, incorporando neste o relatório de fls., na conformidade da ata dos julgamentos e das notas taquigráficas, à unanimidade de votos, EM DAR PROVIMENTO AO RECURSO.

Belo Horizonte, 24 de março de 2006. -
Silas Vieira - Relator.

Notas taquigráficas

O Sr. Des. *Silas Vieira* - Trata-se de recurso interposto contra a r. sentença de f.

2.566/2.570, proferida nos autos do mandado de segurança preventivo impetrado por Supermercados Rex Ltda. contra ato do chefe da Administração Fazendária de Lavras, por via da qual o MM. Juiz da causa, entendendo inexistir o direito de compensação do ICMS pela integralidade, denegou a segurança.

Inconformado, interpôs o impetrante o presente recurso, sustentando, em apertada síntese, que a limitação à compensação disciplinada no item 19 do Anexo IV do RICMS/02 padece de inconstitucionalidade, pois viola o princípio da não-cumulatividade.

Contra-razões às f. 2.594/2.601.

A douta Procuradoria-Geral de Justiça opina pelo provimento do recurso (f. 2.615/2.618).

Preparo à f. 2.590.

Conheço do recurso, visto que presentes os seus pressupostos de admissibilidade.

Segundo consta dos autos, Supermercados Rex Ltda. impetrou o presente *mandamus* contra ato do chefe da Administração Fazendária de Lavras, objetivando que este se abstenha de praticar qualquer ato tendente a exigir o estorno dos créditos havidos quando da compra de mercadorias da cesta básica, reconhecendo o direito de compensar integralmente os créditos do imposto, por aquisição de mercadorias tributadas e revendidas mencionadas no item 19 do Anexo IV do RICMS/2002.

Pois bem.

Cinge-se a controvérsia à limitação imposta pela legislação do Estado de Minas Gerais ao direito de compensação de créditos oriundos de operações envolvendo alíquota de ICMS acima de 7%. Nesses casos, para determinados produtos que especifica, por serem beneficiados com redução da base de cálculo na venda, a orientação traçada pelos diplomas legais mineiros impede o aproveitamento integral do valor pago na compra, limitando-o a 7% do *quantum* consumido na aquisição da mercadoria.

A questão debatida nos autos é deveras polêmica, havendo forte divergência jurisprudencial a respeito, em especial nesta Corte Mineira.

Após reexaminar a matéria, estou a rever meu posicionamento, na medida em que alcancei o entendimento de que a limitação, tal como imposta, não merece prevalecer.

Explico.

A Lei Estadual nº 6.763/75, ao disciplinar a questão examinada, dispôs, em seu artigo 31, § 1º (com redação semelhante em seu artigo 32, IV), *verbis*:

Artigo 31 - Não implicará crédito para compensação com o imposto devido nas operações ou nas prestações subseqüentes:(...)
§ 1º - Salvo determinação em contrário da legislação tributária, quando a operação ou a prestação subseqüente estiver beneficiada com redução da base de cálculo, o crédito será proporcional à base de cálculo adotada.

Seguindo tal linha de orientação, o item 19.4 do Anexo IV do RICMS/02 preceituou, *verbis*:

19.4 - Na hipótese de aquisição de mercadoria referida neste item, com carga tributária superior a 7% (sete por cento), estando a operação subseqüente beneficiada com a redução, o 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:
Omissis.

Todavia, malgrado os textos legais acima transcritos, estou convencido de que o princípio da não-cumulatividade restou malferido. Senão vejamos.

O ICMS, como cediço, é um imposto 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 (artigo 155, § 2º, I, da Carta da República).

Ao tratar da compensação de créditos, a Carta Magna estipulou em seu artigo 155, § 2º, II, *verbis*:

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.

Por sua vez, a Lei Complementar nº 87/96, em seus artigos 19 a 21, dispôs, *verbis*:

Artigo 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.

Artigo 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.

§ 1º - Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.

Artigo 21 - O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:

I - for objeto de saída ou prestação de serviço não tributada ou isenta, sendo esta circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço.

Como se vê da simples leitura dos dispositivos da Constituição da República e da Lei Complementar nº 87/96, especificamente quanto à limitação ao aproveitamento de crédito, somente se admite a figura do estorno quando se tratar de isenção ou não-incidência, hipóteses estas que, desde já, é preciso salientar, não se confundem com a figura da redução da base de cálculo.

Antes de prosseguir, cumpre-me registrar que a solução da *vexata quaestio* será feita sem cotejar diretamente a legislação mineira com os comandos constitucionais (em especial o art. 155, § 2º, I e II), pois, se assim não fosse, necessária seria a instalação do incidente de inconstitucionalidade a que se referem os artigos 480/482 do Código de Processo Civil c/c artigo 97 da CRF/88.

Dessa forma, com arrimo no art. 248, § 1º, IV, do RITJMG, passo a analisar a matéria exclu-

sivamente no âmbito da Lei Complementar nº 87/96, cujo teor, no que importa, é suficiente para o correto desate da controvérsia.

Pois bem.

Retornando ao *meritum causae*, veja-se que a LC nº 87/96, especialmente em seus artigos 20 e 21, somente admite a mitigação ao princípio da não-cumulatividade nas hipóteses de entrada de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, devendo ser o imposto estornado, ainda, sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento for objeto de saída ou prestação de serviço não tributada ou isenta.

Ora, dúvida não há de que a legislação de regência se limitou a disciplinar as figuras da isenção e da não-incidência, de sorte que, *contrario sensu*, nenhuma restrição deverá haver quando se tratar de redução da base de cálculo.

Nessa ordem de idéias, a legislação estadual, nos pontos em que atacada pelo apelante, ao limitar o creditamento a 7% do valor pago na entrada (em razão da redução da base de cálculo na saída), revela-se manifestamente desalinhada de texto normativo de hierarquia superior (lei complementar), assinando, assim, sua sentença de invalidade.

Nem se argumente a esse respeito que a redução da base de cálculo equivaleria a uma isenção parcial, o que, se fosse correto, implicaria a legalidade da limitação imposta.

Definitivamente, não.

A diferença entre os institutos foi bem expressa por Sacha Calmon, *verbis*:

Ocorre, no entanto, que, à luz da teoria da norma jurídica tributária, a denominação de isenção parcial do imposto a pagar, através das minorações diretas de base de cálculo e de alíquotas, afigura-se absolutamente incorreta e inaceitável. A isenção ou é total ou não é, porque a sua *essentialia* consiste em ser

modo obstativo ao nascimento da obrigação. Isenção é o contrário de incidência. As reduções, ao invés, pressupõem a incidência e a existência do dever tributário instaurado com a realização do fato jurígeno previsto na hipótese de incidência da norma de tributação. As reduções são diminuições monetárias no *quantum* da obrigação, via base de cálculo rebaixada ou alíquota reduzida (*in Curso de direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 177).

Esse entendimento, aliás, já foi adotado pelo egrégio Superior Tribunal de Justiça, no voto da lavra do Ministro Milton Luiz Pereira, cujo trecho se transcreve:

Nesse sítio, de pronto, registra-se que o favorecimento fiscal concedido consubstancia 'redução' da base de cálculo do ICM, refletindo-se na constituição de débito fiscal inferior ao ordinariamente devido. Todavia, diga-se que alíquota reduzida não se confunde com isenção, justapondo-se que esta, por si, não implica redução do ICMS. Não se confundindo isenção com redução, conclusivamente, sobressai que a Súmula 575/STF, servindo à hipótese da isenção, não contempla a redução de alíquota, descabendo ampliar a sua incidência sobre fato não albergado na sua origem e finalidade, criando um favorecimento isencional anômalo (REsp 115.307/SP, publicado no *DJ* de 30.11.98).

Destarte, após essas considerações, forçoso concluir que somente nas hipóteses de isenção e não-incidência é que o sujeito passivo deverá estornar, proporcionalmente, o imposto, de modo que as operações interestaduais que se destinam à aquisição de produtos da cesta básica, cuja alíquota atinge, por exemplo, o percentual de 12%, devem ensejar ao respectivo sujeito passivo a possibilidade de se creditar integralmente (mesmo que as mercadorias, na saída, tenham redução na base de cálculo), visto que, frise-se, não se está diante de uma isenção ou não-incidência, mas sim mera redução da respectiva base de cálculo.

Diferente seria se, reduzida a base de cálculo na entrada, pretendesse o contribuinte creditar-se pelo valor integral, ou seja, pelo *quantum* originário (sem levar em consideração

o benefício). Nessa hipótese, sua pretensão estaria, de fato, malferindo o princípio da não-cumulatividade, que admite o crédito do valor efetivamente cobrado na operação anterior.

Na verdade, a legislação mineira está seguindo, erroneamente, o Convênio nº 66/88 (firmado nos permissivos termos do art. 34, § 8º, do ADCT), cujo art. 32 dispõe, *verbis*:

Artigo 32 - Salvo determinação em contrário da legislação, acarretará a anulação do crédito:

- I - a operação ou prestação subsequente, quando beneficiada por isenção ou não-incidência;
- II - a operação ou prestação subsequente com redução da base de cálculo, hipótese em que o estorno será proporcional à redução;
- III - a inexistência, por qualquer motivo, de operação posterior.

Porém, note-se que o Decreto-lei nº 406/68 não previa a referida restrição ao regime de compensação do ICMS, bem como a Lei Complementar nº 87/96, como já salientado, ao regular a matéria, não mais admitiu a limitação à compensação nas hipóteses atinentes a mera redução da base de cálculo.

A corroborar todo o exposto, vale trazer à baila alguns julgados do egrégio Supremo Tribunal Federal:

ICMS - Princípio da não-cumulatividade - Mercadoria usada - Base de incidência menor - Proibição de crédito - Inconstitucionalidade. - Conflita com o princípio da não-cumulatividade norma vedadora da compensação do valor recolhido na operação anterior. O fato de ter-se a diminuição valorativa da base de incidência não autoriza, sob o ângulo constitucional, tal proibição. Os preceitos das alíneas *a* e *b* do inciso II do § 2º do artigo 155 da Constituição Federal somente têm pertinência em caso de isenção ou não-incidência, no que voltadas à totalidade do tributo, institutos inconfundíveis com o benefício fiscal em questão (Recurso Extraordinário nº 161.031-0/MG, *DJ* de 24.03.97, Relator o Ministro Marco Aurélio).

A propósito, outros julgados daquele Sodalício: Agravo nº 398.033/MG, Relator Ministro Sepúlveda Pertence, *DJ* de 30.09.03 e

Recurso Extraordinário nº 357.405/MG, Relator o Ministro Carlos Velloso, *DJ* de 16.08.04.

No mesmo diapasão o Superior Tribunal de Justiça, *verbis*:

Ementa: Tributário. Mandado de segurança. ICMS. Regulamento estadual. Efeitos concretos. Cabimento. Crédito tributário. Base de cálculo reduzida. Crédito do tributo referente à operação anterior. Proibição de aproveitamento integral. Princípio da não-cumulatividade. Violação à Lei Complementar 87/96.

- I. Admite-se mandado de segurança contra lei de efeitos concretos, revestida de caráter de ato administrativo.

- II. *Omissis*.

- II. É de patente ilegalidade a conduta fiscal que determina ao contribuinte estorno proporcional do imposto creditado, sempre que a mercadoria que deu entrada no estabelecimento, quando da operação subsequente, tiver sua base de cálculo reduzida para fins de incidência do imposto.

- III. Ofensa à Lei Complementar 87/96, que disciplina o regime da compensação de crédito do ICMS. Princípio da não-cumulatividade.

- IV. Recurso provido (REsp nº 343800/MG. Rel. Min. Paulo Medina. Publicado no *DJ* de 31.03.03).

Ementa: Processual Civil e Tributário. ICMS. Produto integrante da cesta básica. Redução da base de cálculo. Creditamento pela alíquota maior. Princípio da não-cumulatividade. Estorno proporcional. Ilegalidade.

- 1. A não-cumulatividade do ICMS é norma inserta no Texto Constitucional, art. 155, § 2º, reproduzida pela Lei Complementar 87/96, que também, a despeito de se tratar de norma regulamentadora, dispõe sobre a forma de compensação do tributo, disciplinando-a.

- 2. Análise bifronte do aresto recorrido que se fundou em razões constitucionais e infraconstitucionais. A regra da não-cumulatividade comporta, pelo Texto Constitucional, duas exceções, sendo vedado ao legislador infraconstitucional ampliar o alcance das mesmas. São elas as hipóteses da isenção e da não-incidência, casos em que o sujeito passivo deverá estornar o imposto objeto de creditamento. Em conseqüência, a redução da base de cálculo não se confunde com a isenção. Precedentes do STJ.

- 3. Assim, decidi com acerto o eg. Tribunal a *quo* no sentido de que 'O fato de ter-se redução da base de cálculo nas operações subseqüentes não autoriza a anulação proporcional do crédito fiscal das operações anteriores'.

- 4. Partindo-se dessa premissa, o estorno proporcional do imposto creditado não se aplica à hipótese de redução da base de cálculo. Isto porque, conforme já acentuado, as exceções à possibilidade de utilização dos créditos tributários previstas na Constituição da República e na Lei Complementar nº 87/96, como sói acontecer em matéria tributária, somente comportam interpretação restritiva. Conseqüentemente, 'É de patente ilegalidade a conduta fiscal que determina ao contribuinte estorno proporcional do imposto creditado, sempre que a mercadoria que deu entrada no estabelecimento, quando da operação subsequente, tiver sua base de cálculo reduzida para fins de incidência do imposto' (REsp 343.800-MG). Necessidade de uniformização do entendimento no afã de evitar a cognominada 'guerra fiscal' entre os Estados federados.

- 5. Deveras, impõe-se observar que a Lei Complementar 87/96 é posterior ao Convênio 66/88 e que é legislação complementar de hierarquia superior, cuja matéria foi regulada por lei posterior; nesta parte, derogante. Os convênios, como fontes secundárias do Direito Tributário, não podem regular contra *tehorem legis*, devendo-se adstringir aos termos da lei.

- 6. Recurso especial desprovido (REsp nº 615365/RS. Rel. Min. Luiz Fux. Publicado no *DJ* de 02.08.04).

Nesta Corte mineira, outrossim, embora haja divergência, podemos encontrar os seguintes arestos, *verbis*:

Ementa: Apelação civil. Tributário. ICMS. Redução da base de cálculo. Anulação proporcional dos créditos. Ofensa ao princípio da não-cumulatividade. - Partindo-se da premissa de que a redução da base de cálculo não se confunde com a isenção, a disposição infraconstitucional que restringe o direito público subjetivo constitucional de compensação integral de débitos e créditos de ICMS fere o princípio da não-cumulatividade, não se aplicando o estorno proporcional do imposto apropriado na aquisição da mercadoria.

(Apelação Cível nº 1.0024.04.303039-4/002 - Relator: Des. Edilson Fernandes, j. em 15 de fevereiro de 2005).

Ementa: Constitucional e Tributário. ICMS. Cesta básica. Operações interestaduais. Alíquotas diferenciadas. Crédito. - Segundo posição dominante do Supremo Tribunal Federal, tem o contribuinte o direito de se creditar da integralidade do montante que recolheu a título de ICMS, quando da aquisição de mercadorias para revenda, ainda que a alíquota do tributo, na operação de venda, no Estado de Minas Gerais, seja inferior àquela fixada pelo Estado de origem das mercadorias adquiridas. Em reexame necessário, confirma-se a sentença, prejudicado o recurso voluntário (Apelação Cível/Reexame Necessário nº 1.0035.98.002105-5/001 - Relator: Des. Almeida Melo, j. em 04.11.04).

Ementa: Tributário. Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). Produtos da cesta básica. Redução da base de cálculo nas saídas. Estorno proporcional do crédito. Ofensa ao princípio da não-cumulatividade. A redução na base de cálculo do ICMS, quando da saída da mercadoria, não tipifica isenção, nem mesmo parcial, de modo a possibilitar estorno proporcional do crédito relativo à operação anterior, sendo inconstitucional norma mineira que assim disponha, por constituir violação ao princípio da não-cumulatividade, conforme precedentes do STF (Pleno: RE - 161.031-0) (Apelação Cível nº 1.0000.00.335858-7/000. Rel. Des. Eduardo Andrade. Publicado no *DJ* de 19.06.03).

Ementa: Direito tributário. ICMS. Produto integrante da cesta básica. Aproveitamento integral. Crédito. Alíquota maior. - Os créditos de ICMS relativos às aquisições de produtos que compõem a cesta básica devem ser objeto de integral creditamento, ainda que, quando da operação posterior, ocorra a redução da respectiva alíquota ou base de cálculo. Devem ser afastadas as limitações constantes nos Decretos Estaduais de nºs 38.104/96 e 43.080/02, bem assim na Resolução nº 3166/01, por importarem em flagrante violação ao princípio constitucional da não-cumulatividade e da legalidade. (Apelação Cível nº 1.0024.03.100847-7/002. Rel. Des. Manuel Saramago. Publicado no *DJ* de 13.08.04).

Ementa: Tributário. Compensação. Créditos de ICMS. Redução de base de cálculo. Produtos da cesta básica. Restrição para o aproveitamento. Princípio da não-cumulatividade. Limites constitucionais. Papel da lei complementar. Inconstitucionalidade.

- 1. Com origem constitucional, o princípio da não-cumulatividade autoriza o creditamento de todo o montante do ICMS referente à aquisição de produtos integrantes da cesta básica, não podendo haver qualquer limitação ou restrição, afora os casos previstos na própria Carta Magna (art. 155, § 2º, II, a), para tal aproveitamento.

- 2. Admitido que o Decreto estadual nº 40.537/99 viola tal preceito, impõe-se, incidentalmente, a sua inconstitucionalidade (Apelação Cível nº 10000.00.341140-2/000. Rel. Des. José Domingues Ferreira Esteves. Publicado no *DJ* de 17.10.03).

Pois bem. Assentada a questão relativa ao direito do aproveitamento integral dos créditos (nas hipóteses em que a operação posterior - venda - for beneficiada com a redução da base de cálculo), há que ser concedida a ordem para determinar que a autoridade coatora se abstenha de praticar qualquer ato administrativo tendente a exigir o estorno dos créditos havidos quando da compra de mercadorias integrantes da cesta básica.

Com tais considerações, dou provimento ao recurso. Invertidos os ônus da sucumbência.

Custas recursais, pelo apelado. Na forma da Lei nº 14.939/03.

É como voto.

O Sr. Des. Edgard Penna Amorim - De acordo.

A Sr.^a Des.^a Teresa Cristina da Cunha Peixoto - De acordo.

Súmula - DERAM PROVIMENTO AO RECURSO.

---:-