

DIREITO TRIBUTÁRIO CONSTITUCIONAL (DEF-0452)

Professores L. E. Schoueri e P. A. Barreto

ICMS:

Manutenção de Créditos na Saída com Base de Cálculo Inferior ao Custo de Aquisição

Convidado:

Paulo Penteado F. S. Neto

30/08/2018

RMIT - Recapitulando

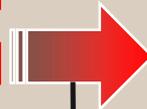
Regra-Matriz de Incidência Tributária

Antecedente

(Hipótese de Incidência)

- Aspecto material (FJT): "*o que*"?
- Aspecto espacial: "*onde*"?
- Aspecto temporal: "*quando*"?

Lançamento: declara a existência da OT, nascida com o FJT; formaliza/concretiza, dá liquidez ao crédito tributário (CT)



Consequente

(Rel. Jur. Tributária)

- Aspecto quantitativo: "*quanto*"?
 - Base de Cálculo
 - Alíquota
- Aspecto pessoal: "*quem*"?
 - Sujeito ativo
 - Sujeito passivo

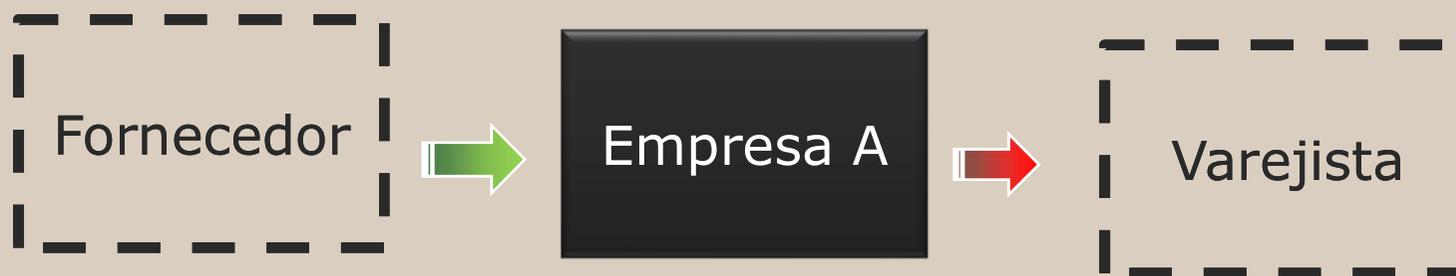
ICMS – Perfil Constitucional

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** (...);

ICMS – Não Cumulatividade (CF)

- Tributo **não-cumulativo**: “*compensando-se o que for devido em cada operação (...) com o montante cobrado nas anteriores*”
- Busca evitar efeito cascata



Entradas
geram
créditos

R\$100
(x18%) =
R\$18

Saídas
geram
débitos

R\$200
(x18%)
= R\$36

* Cálculos simplificados

ICMS – Não Cumulatividade (CF)

Art. 155. (...)

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

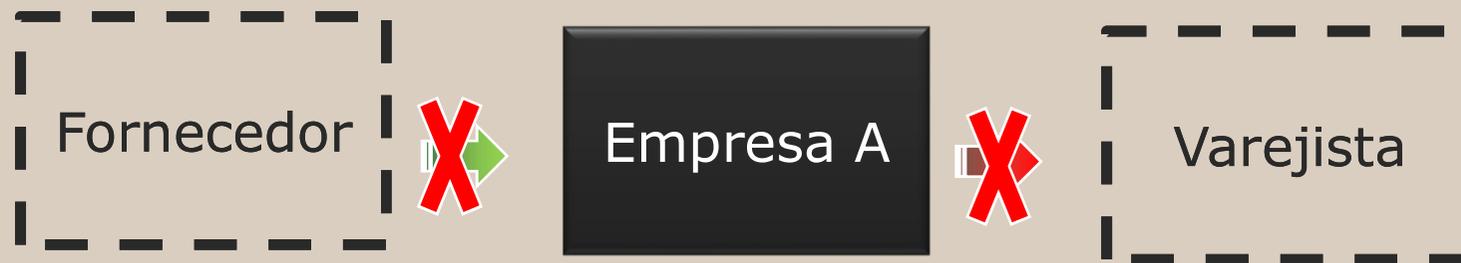
II - a **isenção** ou **não-incidência**, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes [**saídas não geram créditos para o próximo integrante da cadeia de valor**];

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores [**créditos das entradas são anulados**];

Isenção e Não Incidência

- Saída isenta ou com não-incidência:



Entradas
NÃO geram
créditos (são
anulados)

Saídas isentas ou NI não
sofrem tributação.
Não geram débitos para a
Empresa A...
... nem créditos para o
"próximo" da cadeia de valor

Isenção ≠ Não Incidência

■ Visão clássica:

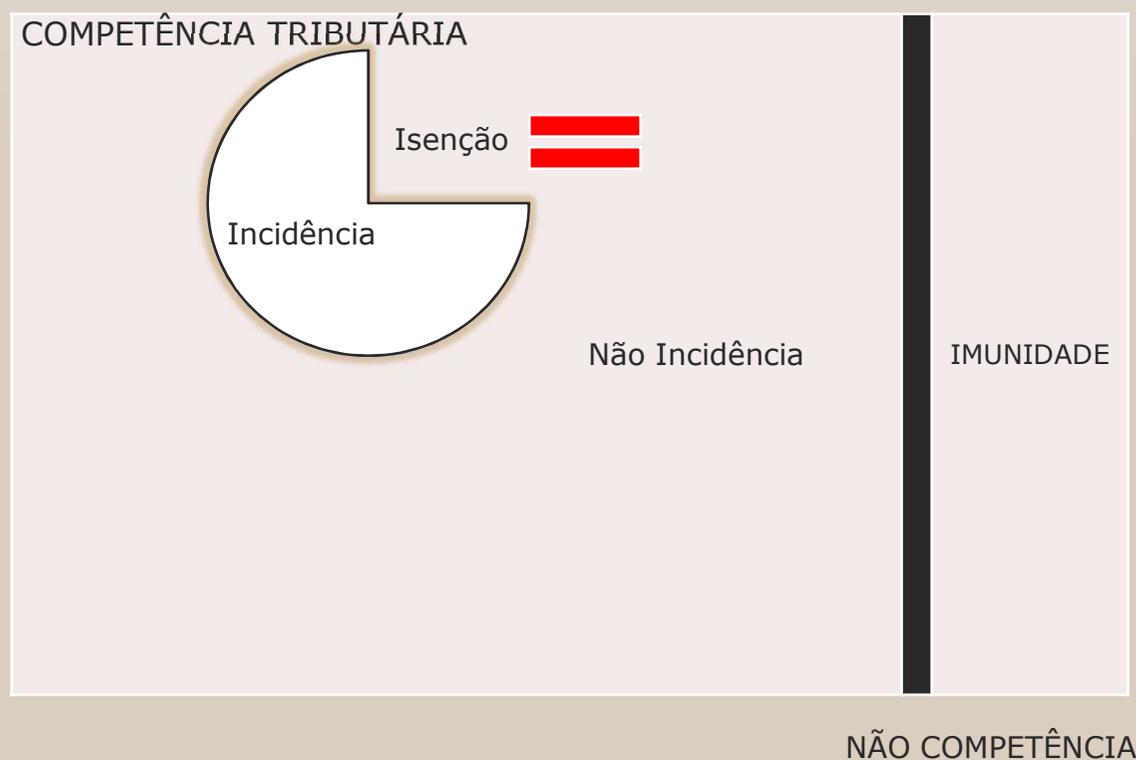
- Norma tributária incide (ocorre o Fato Gerador)
- Norma isentiva incide 'simultaneamente' ou 'depois', *dispensando o pagamento* (favor legal, exclusão do crédito tributário)



Isenção = Não Incidência

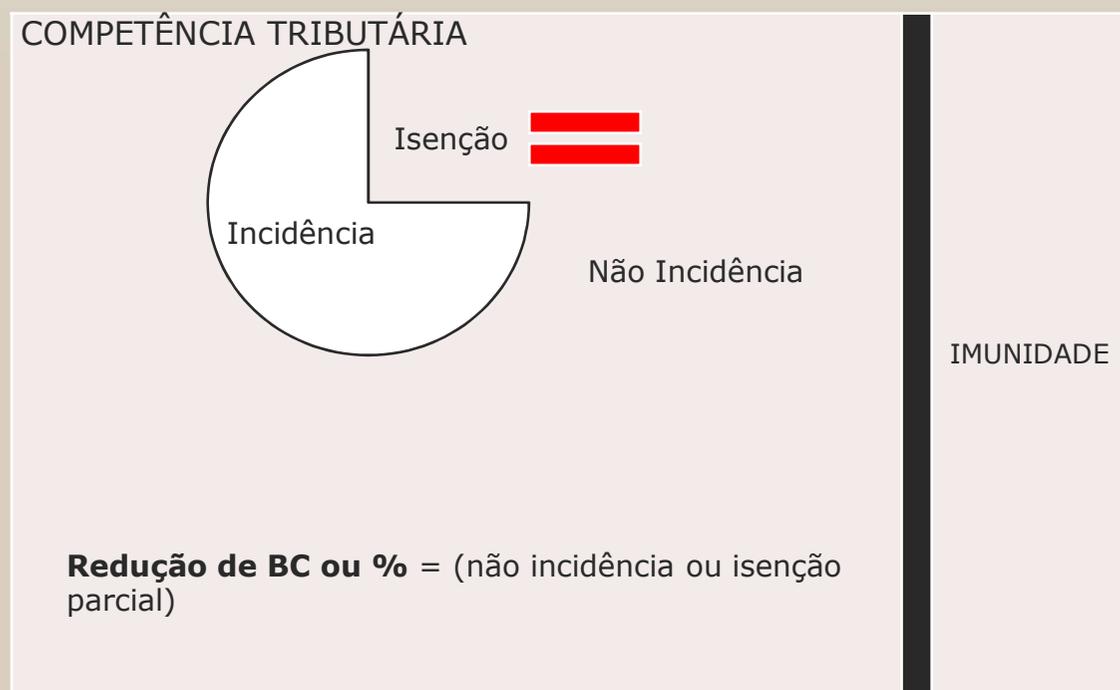
■ Visão crítica:

- Norma isentiva impede a incidência, mutilando a RMIT
- O FG sequer ocorre; não nasce o crédito tributário
- Isenção seria uma não-incidência legalmente qualificada



Isenção = Não Incidência

- Outras categorias técnicas:
 - Redução de Base de Cálculo = Isenção Parcial (RE 174.478/SP)
 - Ex. BC é R\$200, redução de 50%. Base reduzida é R\$100.
 - Alíquota reduzida (ex. de 18% para 9%)
 - Alíquota Zero (peculiaridades: legalidade mitigada, anterioridade)



Isenção = Não Incidência

- Redução de Base de Cálculo = Isenção Parcial
- STF abraça a *visão crítica* no RE 174.478/SP

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.

Isenção = Não Incidência

- Antes desse entendimento a interpretação do 155 era literal.
- Nova visão:

*“tanto a **isenção total** — que elimina o dever de pagamento do tributo, porque lhe ceifa a incidência —*

*quanto a **redução de base de cálculo** ou de **alíquota** — que apenas restringe o critério quantitativo do consequente da regra matriz de incidência tributária —*

teriam semelhante efeito prático: exonerariam, no todo ou em parte, o contribuinte do pagamento do tributo”

(RE 174.478/SP, cf. Informativo STF 763)

RMIT – Aplicação da Jurisp.

Não-
Incidência

Antecedente
(Hipótese de Incidência)

- Aspecto material (FJT): "o que"?
- Aspecto espacial: "onde"?
- Aspecto temporal: "quando"?

Isenção

Consequente
(Rel. Jur. Tributária)

- Aspecto quantitativo: "quanto"?
- Base de Cálculo
- Alíquota
- Aspecto pessoal: "quem"?
- Sujeito ativo
- Sujeito passivo

Reduções e
0%

ICMS – Caso



(RE 437.006/RJ)

- Venda abaixo do preço de custo (aparelho celular subsidiado, plano de marketing via fidelização)
- Lei fluminense 2.657/96, art. 37, §1º:

Art. 37 . O contribuinte efetuará o estorno do imposto 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;

IV - vier a perecer, deteriorar-se ou extraviar-se;

V - gozar de **redução da base de cálculo** na operação ou prestação subsequente (estorno será proporcional à redução).

§1.º Quando, por qualquer motivo, a mercadoria for **alienada por importância inferior** ao valor que serviu de base de cálculo na operação de que decorreu sua **entrada**, será obrigatória a **anulação** do crédito correspondente à diferença entre o valor [de entrada] e o que serviu de base de cálculo na saída respectiva.

ICMS – Caso



Argumentos do Contribuinte:

- CF admite anulação do crédito nas entradas apenas para Isenção e Não-Incidência
 - Conforme expresse textualmente no seu art. 155, §2º, II
 - Poderia até ter invocado as figuras equiparadas (Redução de BC e Alíquota)...?
- Parecer da PGR foi favorável ao contribuinte

Argumentos do Fisco

- Saída por Valor menor que o Custo = não há “agregação de valor”, inexistência de tributo a recolher
- Não cumulatividade deve ser aferida olhando para todo o ciclo econômico de elaboração do produto final

ICMS – Caso



Voto Min. Marco Aurélio:

- não cumulatividade visa a evitar efeito cascata
- Pressupõe que haverá operações subsequentes
 - tributadas e
 - de maior valor
- Lei RJ prevê manutenção do crédito “na extensão do débito final”
- Não há cumulatividade quando o tributo da operação de saída é menor que o que incidiu antes
- Basta crédito ser mantido proporcionalmente, i.e. em quantidade suficiente para zerar o débito:
 - Lei não poderia **negar totalmente** o crédito (RE 161.031/MG)
 - Por outro lado, se **mantido integralmente** o crédito, haveria *desoneração da operação anterior*. Muito além da não cumulatividade, pois diminui o tributo da primeira operação, conferindo uma “vantagem indevida” à Claro S/A
- Invoca precedente da Redução de BC (RE 174.478/SP)

ICMS – Caso



- Venda abaixo do preço de custo:



ICMS – Caso



Críticas à Decisão (Artigo André Moreira et al):

- Não basta que crédito seja mantido proporcionalmente, pois no conjunto de operações a falta de manutenção integral gera cumulatividade
- Manutenção integral não causa desoneração excessiva da etapa anterior. É a *única* garantia da não-cumulatividade. Solução STF deixa Estado tributar o maior valor (pico) de venda ao longo da cadeia
- Não-cumulatividade: $\sum \text{incidências} = \% \times \text{operação de venda ao consumidor final}$
- Ao vedar crédito integral, STF permitiu o aumento da carga tributária efetiva. Vantagem indevida para o Fisco!
- Operação com alíquota de saída menor (não “reduzida”) que a entrada não gera estorno proporcional, permite manter o crédito integral. Isonomia?
- A venda com prejuízo não mutila a RMIT, o ICMS incide sobre a base de cálculo “cheia” (ainda que numericamente menor que o custo)
- Crítica adicional: venda com “prejuízo”? A Claro é “ingênua”? Como ela recaptura esse aparente prejuízo na venda do aparelho?

ICMS – Casos Cesta Básica

REs 635.688/RS e 477.323/RS:

- Casos envolvem redução de BC para produtos (ex. cesta básica)
- Reforçam entendimento do RE 174.478
- Estados não são obrigados a exigir o estorno proporcional. Mas, para *manter* créditos, é necessário:
 - Permissão (via Convênio CONFAZ) para edição de lei sobre manutenção integral do crédito; e
 - Edição de lei estadual nesse sentido (Política Fiscal)
- Sem a lei, é obrigatório o estorno proporcional; mera autorização do Convênio não basta para dar crédito integral
- Lei do RS determinava o estorno proporcional, que era devido
- Vencido Marco Aurélio, vendo direito ao creditamento integral de ICMS (Informativo STF 763, de 30.10.2014)

ICMS – Casos Cesta Básica

REs 635.688/RS e 477.323/RS:

- Redução da BC até alcançar uma “carga tributária” equivalente a uma alíquota de X%
- Gilmar Mendes (Relator do 1º caso, cf. Notícias STF, 16.10.2014):
 - Embora estruturas jurídicas diversas, a redução de base de cálculo e de alíquota têm mesmo efeito prático, pois desoneram o pagamento do tributo
 - “Alterar a **hipótese**, a **base de cálculo** ou a **alíquota**, pode significar adotar um caminho diferente para alcançar um mesmo objetivo, que é eximir o contribuinte do pagamento do tributo, em todo ou em parte”
- Decisões recentes do STF **destoam frontalmente** do parecer do Prof. M.A. Greco

Conclusão-Resumo

Para o STF, anulam ou geram estorno proporcional dos créditos:

- Iisenção e Não-Incidência (art. 155, §2º, II) anulam totalmente o crédito
- Redução de Base de Cálculo = Iisenção Parcial (RE174.478/SP), exigindo estorno proporcional
- Alíquota reduzida seguiria a mesma lógica (Gilmar Mendes RE Cestas Básicas)
- Saída por Valor menor que o Custo = deve haver estorno proporcional, mesma solução da Redução de BC (RE 437.006/RJ). Decisão **errada**?
- Lei Estadual (autorizada via Convênio CONFAZ) pode prever manutenção (inclusive integral) dos créditos. Sem esse binômio, deve-se estornar proporcionalmente

Obrigado!



Contato:
paulopenteado@felsberg.com.br

Anexo

- Decisões recentes do STF **destoam frontalmente** do parecer do Prof. M.A. Greco:
- Não há só 2 figuras (Isenção/NI) que geram estorno
- Redução de alíquota não tem relação com “essencialidade”
- Há Convênios Autorizativos
- Isenção mutila a RMIT...
- ... não há 2 normas incidindo
- Reduzir % = reduzir BC = isenção parcial