

16/10/2014

PLENÁRIO

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO 635.688 RIO GRANDE DO SUL**

**RELATOR** : **MIN. GILMAR MENDES**  
**RECTE.(S)** : SANTA LÚCIA S/A  
**ADV.(A/S)** : JOSÉ LUIZ BORGES GERMANO DA SILVA  
**RECDO.(A/S)** : ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL  
**PROC.(A/S)(ES)** : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL  
**AM. CURIAE.** : UNIÃO  
**PROC.(A/S)(ES)** : PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL  
**AM. CURIAE.** : ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE SUPERMERCADOS (ABRAS)  
**ADV.(A/S)** : LUIZ PAULO ROMANO  
**AM. CURIAE.** : SINDICATO DA INDÚSTRIA DO MATE DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL  
**ADV.(A/S)** : JORGE GUSTAVO BIRCK  
**AM. CURIAE.** : ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS INDÚSTRIAS DA ALIMENTAÇÃO - ABIA  
**ADV.(A/S)** : MARCELO VIANA SALOMÃO  
**AM. CURIAE.** : ESTADO DE SÃO PAULO  
**PROC.(A/S)(ES)** : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE SÃO PAULO  
**AM. CURIAE.** : ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS INDÚSTRIAS DE ÓLEOS VEGETAIS - ABIOVE  
**ADV.(A/S)** : MARCOS JOAQUIM GONCALVES ALVES E OUTRO(A/S)

Recurso Extraordinário. 2. Direito Tributário. ICMS. 3. Não cumulatividade. Interpretação do disposto art. 155, §2º, II, da Constituição Federal. Redução de base de cálculo. Isenção parcial. Anulação proporcional dos créditos relativos às operações anteriores, salvo determinação legal em contrário na legislação estadual. 4. Previsão em convênio (CONFAZ). Natureza autorizativa. Ausência de determinação legal estadual para manutenção integral dos créditos. Anulação proporcional do crédito relativo às operações anteriores. 5. Repercussão geral. 6.Recurso extraordinário não provido.

**RE 635688 / RS**

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária, sob a presidência do Senhor Ministro Ricardo Lewandowski, na conformidade da ata do julgamento e das notas taquigráficas, por maioria de votos, negar provimento ao recurso extraordinário, nos termos do voto do relator, ministro Gilmar Mendes.

Brasília, 16 de outubro de 2014.

*Ministro GILMAR MENDES*

*Relator*

*Documento assinado digitalmente.*

16/10/2014

PLENÁRIO

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO 635.688 RIO GRANDE DO SUL**

<b>RELATOR</b>	<b>: MIN. GILMAR MENDES</b>
<b>RECTE.(S)</b>	<b>: SANTA LÚCIA S/A</b>
<b>ADV.(A/S)</b>	<b>: JOSÉ LUIZ BORGES GERMANO DA SILVA</b>
<b>RECDO.(A/S)</b>	<b>: ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL</b>
<b>PROC.(A/S)(ES)</b>	<b>: PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL</b>
<b>AM. CURIAE.</b>	<b>: UNIÃO</b>
<b>PROC.(A/S)(ES)</b>	<b>: PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL</b>
<b>AM. CURIAE.</b>	<b>: ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE SUPERMERCADOS (ABRAS)</b>
<b>ADV.(A/S)</b>	<b>: LUIZ PAULO ROMANO</b>
<b>AM. CURIAE.</b>	<b>: SINDICATO DA INDÚSTRIA DO MATE DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL</b>
<b>ADV.(A/S)</b>	<b>: JORGE GUSTAVO BIRCK</b>
<b>AM. CURIAE.</b>	<b>: ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS INDÚSTRIAS DA ALIMENTAÇÃO - ABIA</b>
<b>ADV.(A/S)</b>	<b>: MARCELO VIANA SALOMÃO</b>
<b>AM. CURIAE.</b>	<b>: ESTADO DE SÃO PAULO</b>
<b>PROC.(A/S)(ES)</b>	<b>: PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE SÃO PAULO</b>
<b>AM. CURIAE.</b>	<b>: ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS INDÚSTRIAS DE ÓLEOS VEGETAIS - ABIOVE</b>
<b>ADV.(A/S)</b>	<b>: MARCOS JOAQUIM GONCALVES ALVES E OUTRO(A/S)</b>

**RELATÓRIO**

**O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES (RELATOR):** Trata-se de recurso extraordinário interposto por Santa Lúcia S.A. contra acórdão da 22ª Câmara cível do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, que considerou constitucional a exigência de estorno proporcional do crédito do ICMS nos casos em que as operações subsequentes estiverem sujeitas à redução de base de cálculo. O acórdão está assim ementado:

**RE 635688 / RS**

“DIREITO TRIBUTÁRIO E FISCAL. MANDADO DE SEGURANÇA. LITISPENDÊNCIA CONFIGURADA EM PARTE.

Afasta-se a alegação de litispendência quando não configurada completamente a tríplice identidade entre causas, havendo, no caso, pequena modificação na causa de pedir.

ICMS. PRODUTOS DA CESTA BÁSICA. REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. ISENÇÃO PARCIAL. ANULAÇÃO PROPORCIONAL. CREDITAMENTO INTEGRAL. IMPOSSIBILIDADE. POSIÇÃO DO 11º GRUPO CÍVEL DO TJRGS E DO PLENÁRIO DO STF.

Constituindo a redução da base de cálculo hipótese de isenção parcial, acarreta a anulação proporcional do crédito relativo às operações anteriores, impossibilitando o creditamento integral, por expressa determinação constitucional, sem que se possa falar em ofensa ao princípio da não-cumulatividade.

Inteligência do art. 155, § 2º, II, “b”, da Constituição Federal.

Posição do 11º Grupo Cível deste Tribunal.

Precedentes do TJRGS e STF.

Apelação parcialmente provida, por maioria.” (eDOC 17, p. 158)

No recurso, sustenta-se que o referido acórdão estaria em desacordo com o disposto no art. 155, § 2º, II, “b”, da Constituição Federal e, também, com a orientação firmada por este Tribunal no julgamento do RE 239.632-1/RS.

Aduz o recorrente que, “ao decidir o acórdão impugnado que a redução da base de cálculo se equipara a isenção parcial, inviabilizando o aproveitamento do crédito de ICMS na hipótese dos autos, desrespeitou o princípio da não-cumulatividade estabelecido no 155, § 2º, II, “b”, da CF e, em vez de aplicar o dispositivo, na realidade, contrariou-o, nos termos dos aludidos precedentes”. (eDOC 0, p. 5)

**RE 635688 / RS**

Nas contrarrazões, o Estado do Rio Grande do Sul alega o que tema em deslinde está pacificado nesta Corte, em sentido contrário à tese do contribuinte.

Aduz também que anulação proporcional dos créditos fiscais, nas saídas beneficiadas por redução de base de cálculo, como no caso dos itens integrantes da cesta básica, vigora já há muitos anos e não encontra óbice na ordem constitucional em vigor.

O presente tema teve repercussão geral reconhecida no AI-RG 768.491, de minha relatoria, DJe 17.11.2010 (Tema 299).

Deferi o ingresso no feito, na condição de *amici curiae*, das seguintes entidades: (1) Sindicato da Indústria do Mate do Estado do Rio Grande do Sul (SINDIMATE-RS); (2) Associação Brasileira de Supermercados (ABRAS); (3) Associação Brasileira das Indústrias da Alimentação (ABIA); (4) Estado de São Paulo; (5) Associação Brasileira de Assessoria e Planejamento Tributário, Fiscal e Proteção aos Direitos do Consumidor e do Contribuinte (ABAPLAT); e (6) Associação Brasileira das Indústrias de Óleos Vegetais.

A Procuradoria-Geral da República opinou pelo conhecimento e pelo não provimento do recurso extraordinário.

É o relatório.

16/10/2014

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 635.688 RIO GRANDE DO SUL

VOTO

**O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES (RELATOR):** A controvérsia dos autos diz respeito à possibilidade de aproveitamento integral dos créditos relativos ao ICMS pago na operação antecedente, nas hipóteses em que a operação subsequente é beneficiada pela redução da base de cálculo.

Concretamente, no caso em tela, discute-se se o Estado do Rio Grande do Sul pode proceder à anulação proporcional do crédito fiscal relativo às operações de saída interna de mercadorias componentes da cesta básica, que são beneficiadas por redução de base de cálculo, nos termos da Lei gaúcha 8.820/89 e do Convênio ICMS 128/94.

A questão constitucional concerne essencialmente à interpretação do disposto art. 155, §2º, II, da Constituição Federal, que determina que, em matéria de ICMS, os casos de isenção ou de não incidência não deverão implicar crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes e acarretarão a anulação do crédito relativo às operações anteriores.

É este o teor da disposição mencionada:

“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

**RE 635688 / RS**

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”

A situação é disciplinada, no plano infraconstitucional, pela Lei Complementar 87/96, onde se lê:

“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.

**§ 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.**

§ 2º Salvo prova em contrário, presumem-se alheios à atividade do estabelecimento os veículos de transporte pessoal.

§ 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

**RE 635688 / RS**

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.

§ 4º Deliberação dos Estados, na forma do art. 28, poderá dispor que **não se aplique, no todo ou em parte, a vedação prevista no parágrafo anterior.**

[...]

§ 6º Operações tributadas, posteriores a saídas de que trata o § 3º, dão ao estabelecimento que as praticar direito a creditar-se do imposto cobrado nas operações anteriores às isentas ou não tributadas sempre que a saída isenta ou não tributada seja relativa a:

I - produtos agropecuários;

II - quando autorizado em lei estadual, outras mercadorias.

Art. 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;

II - for integrada ou consumida em processo de industrialização, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto;

III - vier a ser utilizada em fim alheio à atividade do estabelecimento;

IV - vier a perecer, deteriorar-se ou extraviar-se. [...]"

Trata-se, então, de verificar, diante do texto constitucional, se os casos de redução de base de cálculo compreendem-se no conceito de "isenção", para efeito de aplicarem-se as restrições previstas nas alíneas "a" e "b" do inciso II do § 2º do art. 155 da Constituição Federal.

Como é cediço, não é esta a primeira oportunidade em que o STF enfrenta o tema. A questão constitucional discutida já veio à baila em



**RE 635688 / RS**

outros julgamentos da Corte.

No RE 161.031, de relatoria do Ministro Marco Aurélio, julgado em 6.6.1998, acolheu esta Corte, por maioria, o entendimento no sentido de que o disposto nas alíneas “a” e “b” do inciso II do § 2º do art. 155 da Constituição Federal não haveria de se aplicar aos casos de mera redução de base de cálculo, visto que não estariam, segundo a orientação acolhida naquele julgado, enquadrados no conceito de isenção.

A decisão está assim ementada:

“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.” (STF – RE 161031 – Relator Marco Aurélio – DJ 24.3.1997)

Posteriormente, a questão foi rediscutida no RE 174.478, também de relatoria do Ministro Marco Aurélio, redator p/acórdão Min. Cezar Peluso, DJ 30.9.2005. Desta feita, prevaleceu o entendimento contrário. Equiparou-se a redução de base de cálculo à noção de “isenção parcial”, para efeito do que dispõe § 2º do art. 155 da Constituição Federal.

Eis a ementa do julgado:

“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

**RE 635688 / RS**

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."

A mudança de posicionamento é explicada pelo Ministro Cezar Peluso, no julgamento dos embargos de declaração no RE 174.478, nos seguintes termos:

*"O entendimento da Corte a respeito da natureza jurídica da redução da base de cálculo do ICMS, como reconhece a própria embargante, ao referir-se a uma **diametral alteração da firme orientação firmada por esta C. Corte Suprema** (fl. 712) sofreu, portanto, significativa modificação.*

Durante muito tempo vigeu a leitura expressa na decisão do **RE nº 161.031**, que, considerando haver distinção substancial entre redução de base de cálculo e isenção/não-incidência, deu pela inadmissibilidade, somente no primeiro caso, de qualquer de estorno de créditos de produtos que entraram no estabelecimento. Nas palavras do Relator daquele acórdão, *nem se diga que a hipótese tem enquadramento na alínea 'b' do inciso II do § 2º referido. Não se trata de isenção ou não-incidência do tributo, mas de caso em que se dispôs (...) sobre base de incidência reduzida.*

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 deste **RE nº 174.478**, em que ficou vencido o Min. **MARCO AURÉLIO** (de cujo voto se lê: *a sinonímia não se faz presente. Uma coisa é isenção, outra a não-incidência e um terceiro gênero se cogita da incidência com simples redução da base de cálculo*), 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,*

**RE 635688 / RS**

*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, simplesmente, que a redução de base de cálculo entra nesta última classe, como isenção parcial, que é em substância.

Avaliemos a lição de **PAULO DE BARROS CARVALHO**, citada às fls. 718, 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, simplesmente 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.” (Grifei).

Com efeito, a orientação acolhida no RE 174.478 representa verdadeira mudança de entendimento da Corte quanto à interpretação do § 2º do art. 155 da Constituição Federal e sua aplicação às hipóteses de redução de base de cálculo.

**RE 635688 / RS**

No julgamento, assentou o Plenário desta Corte a tese de que a redução de base de cálculo deve ser tomada, para efeito do que dispõe o art. 155, § 2º, da Constituição Federal como forma de “isenção parcial”.

Por isso, sua concessão, salvo previsão legal em contrário, traz as implicações jurídicas previstas nas alíneas “a” e “b” do § 2º do art. 155, da Constituição: “*não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes*” e “*acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores*”.

A mesma interpretação foi também acolhida por esta Corte no julgamento da ADI 2.320, de relatoria do Ministro Eros Grau, DJ 16.3.2007.

No caso, tratava-se de ação direta de inconstitucionalidade contra Lei estadual 11.362/2000, de Santa Catarina, que previa, no seu art. 1º, a manutenção integral do crédito fiscal de ICMS relativo à entrada de produtos beneficiados pela concessão de isenção e redução de base de cálculo, ambas devidamente amparadas em convênio (Convênio ICMS 36/92) e em decreto legislativo estadual (Decreto Legislativo 14.974/93).

A ação foi julgada improcedente, por unanimidade, nos termos do voto do relator, ficando assim ementada:

“AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. LEI N. 11.362, DO ESTADO DE SANTA CATARINA. CONCESSÃO DE REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO OU DE ISENÇÃO. MANUTENÇÃO INTEGRAL DO CRÉDITO FISCAL RELATIVO À ENTRADA DE PRODUTOS VENDIDOS. ALEGAÇÃO DE VIOLAÇÃO DO DISPOSTO NO ARTIGO 155, § 2º, INCISO II, “a” e “b”, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. INOCORRÊNCIA.

1. A norma impugnada, ao assegurar o direito à manutenção do crédito fiscal em casos em que há redução da base de cálculo ou isenção, não afronta o princípio da não-cumulatividade. Ao contrário, viabiliza sua observância, em coerência com o disposto no artigo 32, II, do Convênio ICMS n. 36/92.

**2. O artigo 155, § 2º, inciso II, “b” da CB prevê que a**

**RE 635688 / RS**

**isenção ou não-incidência acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores, salvo determinação em contrário. A redução de base de cálculo é, segundo o Plenário deste Tribunal, espécie de isenção parcial, o que implica benefício fiscal e aplicação do preceito constitucional mencionado. Precedentes.**

**3. A disciplina aplicada à isenção estende-se às hipóteses de redução da base de cálculo.**

4. Visando à manutenção do equilíbrio econômico e a evitar a guerra fiscal, benefícios fiscais serão concedidos e revogados mediante deliberação dos Estados-membros e do Distrito Federal. O ato normativo estadual sujeita-se à lei complementar ou a convênio [artigo 155, § 2º, inciso XII, "f"].

5. O Convênio ICMS n. 36/92 autoriza, na hipótese dos autos, a manutenção integral do crédito, ainda quando a saída seja sujeita a redução da base de cálculo ou isenção --- § 7º da Cláusula 1ª do Convênio ICMS n. 36/92. 6. Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada improcedente."

A tese acolhida em ambos os julgados, como se pode notar, aponta claramente no sentido de equiparação dos conceitos de redução de base de cálculo e de isenção, para efeito do que dispõe o art. 155, § 2º, II, da Constituição Federal.

Penso que a mesma orientação deve ser adotada no caso em tela, atribuindo-se-lhe, agora, os efeitos próprios da sistemática da repercussão geral.

De fato, embora se valham de estrutura jurídica diversa, 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 (isenções parciais) – que apenas restringe o critério quantitativo do consequente da regra matriz de incidência tributária – têm semelhante efeito prático: exoneram, no todo ou em parte, o contribuinte do pagamento do tributo.

É verdade que a maneira como o fazem, isto é, o modo como se processa essa exoneração tributária, em termos jurídicos, é diferente. Na

**RE 635688 / RS**

isenção total, afasta-se a própria incidência ou, como prefere parte da doutrina, dispensa-se integralmente o pagamento do tributo, em relação aos sujeitos e às situações atingidos pelo benefício.

Nas isenções parciais, a situação é outra. Tem-se a incidência do tributo e, por conseguinte, o nascimento da obrigação tributária, mas o valor a ser pago é menor do que aquele que seria devido não fosse a mudança (redução) no critério quantitativo da norma tributária padrão, seja na alíquota, seja na base de cálculo.

Em outras palavras, a regra matriz de incidência tributária é alterada – “mutilada”, no dizer de Paulo de Barros Carvalho (CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 22<sup>a</sup> ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 560-562) –, em algum dos seus critérios ou elementos, para reduzir o valor devido pelo contribuinte. E, para tanto, são muitos os expedientes normativos de que pode se utilizar o legislador, entre os quais a diminuição da base de cálculo, como no caso em tela.

A propósito do conceito de isenção parcial, cito obra clássica de José Souto Maior Borges, onde consta:

“As isenções podem, ainda, classificar-se em totais e parciais. As isenções totais excluem o nascimento da obrigação tributária, enquanto nas isenções parciais, surge o fato gerador da tributação, constituindo-se, portanto, a obrigação tributária, embora o quantum do débito seja inferior ao que normalmente seria devido se não tivesse sido estabelecido preceito isentivo. [...]

A isenção parcial consiste, mais propriamente, numa redução tributária.

Nas hipóteses da chamada isenção parcial, seria lícito falar-se com maior rigor terminológico e conceitual, em redução tributária, porque o fato gerador de obrigação tributária se produz.

Apenas, como acentua Sainz de Bujanda, o efeito liberatório consiste, em tais casos, na exigência de pagamento menor ao que, sem a isenção, esse fato geraria.

As isenções parciais podem revestir-se de diversas

**RE 635688 / RS**

modalidades técnicas, segundo o elemento de quantificação da relação tributária que se utiliza para provocar o efeito liberatório desejado, podendo assim falar-se em bonificações na base de cálculo, nos tipos de gravame ou na alíquota.” (BORGES, José Souto Maior. Teoria Geral da Isenção Tributária. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 279-280)

Com efeito, alterar a hipótese, a base de cálculo ou a alíquota pode significar apenas adotar um caminho diferente para alcançar o mesmo objetivo, que é o efeito de exonerar o contribuinte, no todo ou em parte, do pagamento do tributo – estruturas jurídicas diversas para uma mesma função: reduzir a carga fiscal imposta.

Por isso, entendo que os casos de redução de base de cálculo estão compreendidos no conceito de isenção, para fins do disposto no art. 155, § 2º, II, da Constituição Federal, na linha do que já decidiu esta Corte no julgamento do RE 174.478 e da ADI 2.320. E disso decorre que, tanto quanto os demais casos de isenção, devem acarretar a anulação proporcional do crédito relativo às operações anteriores, a não ser que haja disposição legal em sentido contrário, no termos em que previsto no § 2º do art. 155 da Constituição Federal.

Cabe, no entanto, um esclarecimento. Em rigor, não é que a Constituição Federal obrigue, nos casos de isenção (total ou parcial), a anulação dos créditos. Não, apenas relega essa opção ao âmbito da discricionariedade política do legislador estadual – típica escolha de política fiscal.

Havendo previsão legislativa expressa, deve-se reconhecer o direito à manutenção do crédito; mas, à falta da previsão, a anulação do crédito relativo às operações anteriores é mandamento que se impõe. Assim, o que deve ficar claro é que, nos casos de isenção e não incidência, o princípio (ou técnica) constitucional da não cumulatividade não impõe à Fazenda estadual a manutenção integral do crédito.

No que se refere ao caso em tela, o Convênio ICMS 128/94, que dispõe sobre tratamento tributário para as operações com as mercadorias que compõem a cesta básica autoriza expressamente os Estados e o

**RE 635688 / RS**

Distrito Federal a “não exigir a anulação proporcional do crédito” nas saídas internas de mercadorias que compõem a cesta básica, nos seguintes termos:

**“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 artigo 32 do Anexo Único do Convênio ICM 66/88, de 14 de dezembro de 1988, nas operações de que trata o caput desta cláusula.

§ 2º A fruição do benefício de que trata este Convênio fica condicionada ao cumprimento, pelos contribuintes, das obrigações instituídas pela legislação de cada unidade federada.

**Cláusula segunda** O disposto neste Convênio não se aplica às unidades federadas que tenham adotado, até a data deste Ato, para as operações internas, carga tributária inferior a 12% (doze por cento) e em relação, somente, ao produto beneficiado com a referida redução.

**Cláusula terceira** Fica convalidado o procedimento adotado pelas unidades da Federação, no tocante à redução da carga tributária dos produtos que compõem a cesta básica, até a data do início da vigência deste Convênio.

**Cláusula quarta** Este Convênio entra em vigor na data da publicação de sua ratificação nacional, ficando revogado o Convênio ICMS 139/93, de 9 de dezembro de 1993.”

O art. 32 do Anexo Único do Convênio ICM 66/88, por sua vez, determina:

“Art. 32 Salvo determinação em contrário da legislação, acarretará a anulação do crédito:



**RE 635688 / RS**

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.”

A despeito da autorização prevista no § 1º da Cláusula Primeira do Convênio ICMS 128/94, não consta que a legislação estadual do Rio Grande do Sul tenha efetivamente previsto a possibilidade de manutenção integral dos créditos nas hipóteses de redução de base de cálculo. Ao contrário, determinou que seja exigida a anulação proporcional do crédito.

Poderia o legislador estadual ter adotado solução diversa, mas não o fez. Então, à falta da lei autorizando o aproveitamento integral do crédito, tem plena aplicação a regra do art. 155, §2º, II, “b”, da Constituição Federal.

Sim, porque, nos termos a jurisprudência desta Corte, o convênio, por si só, não assegura a concessão do benefício em questão. É condição necessária, mas não suficiente, porque tem sentido jurídico meramente autorizativo: permite a concessão do benefício fiscal por parte de cada um dos Estados e do Distrito Federal, mas não o cria *per se*.

É precisamente isso que se depreende da leitura do art. 150, § 6º, com redação dada pela Emenda Constitucional 3, de 1993, combinado com o art. 155, § 2º, XII, “g”. O primeiro exige lei específica para a veiculação de isenção ou redução de base de cálculo; o segundo determina que a concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais, em matéria de ICMS, deve observar o procedimento de deliberação de previsto em lei complementar, atualmente a Lei Complementar 24/75.

Transcrevo abaixo ambas as disposições:

“Art. 150, § 6.º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou

**RE 635688 / RS**

remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.”

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

I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;

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: [...]

XII - cabe à lei complementar: [...]

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados”.

Com base nesses dispositivos, a orientação assentada na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal é clara no sentido de que os convênios celebrados no âmbito do CONFAZ têm natureza meramente autorizativa, não impositiva. Cito, a propósito, o RE 630.705 AgR, de relatoria do Ministro Dias Toffoli assim ementado:

“Agravo regimental no recurso extraordinário. ICMS. Benefício fiscal. Ausência de lei específica internalizando o convênio firmado pelo Confaz. Jurisprudência desta Corte reconhecendo a imprescindibilidade de lei em sentido formal para dispor sobre a matéria. 1. As razões deduzidas pela agravante equivocam-se quanto às razões de decidir do juízo monocrático. Não ficara assentada naquela decisão a impossibilidade de o convênio autorizar a manutenção dos créditos escriturais. O que se reconhecera fora a

**RE 635688 / RS**

impossibilidade de o benefício fiscal ser implementado à margem da participação do Poder Legislativo. 2. Os convênios são autorizações para que o Estado possa implementar um benefício fiscal. Efetivar o beneplácito no ordenamento interno é mera faculdade, e não obrigação. A participação do Poder Legislativo legitima e confirma a intenção do Estado, além de manter hígido o postulado da separação de poderes concebido pelo constituinte originário. 3. Agravo regimental não provido.”

No caso do benefício em questão, houve a devida celebração do convênio, nos termos do art. 155, § 2.º, XII, “g”, falta, no entanto, a lei referida no art. 155, § 2º, do texto constitucional, justificando-se a anulação proporcional dos créditos, de acordo com a norma constitucional aplicável à espécie.

Assim, para que fique clara a orientação aqui adotada, entendo que, na linha da jurisprudência desta Corte, os casos de redução de base de cálculo devem ser entendidos como isenções parciais, para efeito de aplicação do disposto no art. 155, §2º, II.

Está, portanto, a Fazenda Estadual autorizada, nessas hipóteses, a proceder à anulação proporcional dos créditos, ressalvada a previsão em sentido contrário na legislação estadual, o que não se verificou no caso em tela.

Ante o exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso.

É como voto.

16/10/2014

PLENÁRIO

**REPERCUSSÃO GERAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 635.688 RIO GRANDE DO SUL**

**RELATOR** : **MIN. GILMAR MENDES**  
**RECTE.(S)** : SANTA LÚCIA S/A  
**ADV.(A/S)** : JOSÉ LUIZ BORGES GERMANO DA SILVA  
**RECDO.(A/S)** : ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL  
**PROC.(A/S)(ES)** : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL  
**AM. CURIAE.** : UNIÃO  
**PROC.(A/S)(ES)** : PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL  
**AM. CURIAE.** : ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE SUPERMERCADOS (ABRAS)  
**ADV.(A/S)** : LUIZ PAULO ROMANO  
**AM. CURIAE.** : SINDICATO DA INDÚSTRIA DO MATE DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL  
**ADV.(A/S)** : JORGE GUSTAVO BIRCK  
**AM. CURIAE.** : ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS INDÚSTRIAS DA ALIMENTAÇÃO - ABIA  
**ADV.(A/S)** : MARCELO VIANA SALOMÃO  
**AM. CURIAE.** : ESTADO DE SÃO PAULO  
**PROC.(A/S)(ES)** : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE SÃO PAULO  
**AM. CURIAE.** : ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS INDÚSTRIAS DE ÓLEOS VEGETAIS - ABIOVE  
**ADV.(A/S)** : MARCOS JOAQUIM GONCALVES ALVES E OUTRO(A/S)

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Presidente, votando neste caso, estarei votando no outro. Só que, neste, concluo pelo provimento do recurso e, no outro, em que recorrente não é a contribuinte ou o contribuinte, mas o Estado, provejo parcialmente o recurso.

Então, vou ao voto no caso que está sob a relatoria do ministro Gilmar Mendes e explico por que, estando afetada a matéria ao Plenário,

**RE 635688 RG / RS**

mediante o instituto da repercussão geral, mesmo assim, liberei para o Pleno o recurso extraordinário sob a minha relatoria, o de nº 477.323. É que continuo convencido de que não se pode confundir institutos, ante a organicidade do próprio Direito. Não é dado confundir isenção com redução da base de cálculo. No caso sob a minha relatoria, há a possibilidade de o contribuinte optar pelo sistema tradicional ou pelo sistema com redução da base de cálculo e creditamento proporcional.

No caso relatado pelo ministro Gilmar Mendes, não há essa opção, ou seja, o sistema alusivo à redução é ser obrigatoriamente observado pelo contribuinte.

**16/10/2014****PLENÁRIO****RECURSO EXTRAORDINÁRIO 635.688 RIO GRANDE DO SUL****V O T O**

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR) – O Tribunal de origem, envolvida norma estadual por meio da qual veio a ser concedida redução da base de cálculo do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços relativa às operações de saída dos produtos que compõem a cesta básica, assentou a constitucionalidade da restrição ao aproveitamento integral dos créditos do imposto referentes à aquisição anterior desses bens, julgando legítima a exigência legal de anulação proporcional de tais créditos.

A outorga do benefício fiscal pelos Estados e pelo Distrito Federal foi autorizada por meio do Convênio ICMS nº 128, de 20 de outubro de 1994. Segundo a cabeça da cláusula primeira do Ato, a carga do imposto estadual nas saídas internas das mercadorias que compõem a cesta básica poderia ser de, no mínimo, 7% do valor dessas operações. O § 1º desse dispositivo autorizou os Estados e o Distrito Federal a não exigirem a anulação proporcional do crédito por ocasião da entrada dos bens, apesar da saída beneficiada.

O Estado do Rio Grande do Sul concedeu a redução mediante o § 10 do artigo 10 da Lei nº 8.820, de 1989, mantido depois de aprovado o aludido Convênio. Não houve disciplina, no entanto, acerca da possibilidade do uso integral dos créditos, consoante permitido no § 1º da cláusula primeira do Convênio ICMS nº 128, de 1994. Ante o silêncio, o Fisco estadual vem impondo o estorno proporcional com base na regra geral do artigo 34, inciso I, do Regulamento do ICMS daquele ente, segundo o qual “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 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”.

É contra essa medida fiscal que o recurso da contribuinte foi

**RE 635688 / RS**

formalizado.

Merecem destaque dois pontos que se fazem em jogo no caso concreto: primeiro, trata-se de benefício obrigatório, ou seja, o contribuinte, ao praticar a venda de produtos da cesta básica, não possui escolha quanto ao regime tributário; segundo, o Estado não exige o estorno total dos créditos da entrada, podendo os contribuintes apropriar-se dos valores pagos na proporção da saída tributável.

Esses esclarecimentos são importantes para diferenciar este recurso do de nº 477.323/RS, de minha relatoria, pautado para julgamento conjunto. Neste último caso, está envolvida redução da base de cálculo do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias implementada no tocante à prestação de serviços de transporte, opcional ao contribuinte e condicionada à renúncia ao aproveitamento total dos créditos pela aquisição de insumos. Diferem, portanto, não apenas quanto às operações beneficiadas, mas também em relação ao caráter obrigatório, ou não, da fruição do favor fiscal e ao tipo de estorno exigido.

Tendo em vista essas nuances, determinei fosse o Recurso Extraordinário nº 477.323/RS afetado ao Pleno, apesar da decisão do denominado Plenário Virtual relativamente à repercussão geral da matéria versada neste processo, da relatoria do ministro Gilmar Mendes. Essas sutis, porém relevantes, diferenças justificam o crivo do Colegiado Maior em ambos os processos.

Não obstante, há um elemento comum entre as duas situações a serem analisadas, o qual deve ser o ponto de partida para a solução deste recurso: a distinção entre redução de base de cálculo e isenção para o efeito de aplicação do artigo 155, § 2º, inciso II, alíneas “a” e “b”, da Carta de 1988.

O Supremo, no Recurso Extraordinário nº 174.478/SP, de minha relatoria, acórdão redigido pelo ministro Cezar Peluso, modificando posição anterior – Recurso Extraordinário nº 161.031/MG, Pleno, também de minha relatoria, apreciado em 24 de março de 1997 –, julgou legítima a previsão legal de estorno proporcional de créditos concernentes à entrada de insumos utilizados em processos de industrialização quanto a

**RE 635688 / RS**

produtos cujas saídas são realizadas sob o regime de redução da base de cálculo. O ministro Cezar Peluso, no que foi acompanhado pela maioria, para justificar a subsistência do estorno, equiparou os institutos, proclamando configurar a redução da base de cálculo isenção do tipo parcial. Votei vencido, não admitindo a sinonímia. Permaneço fiel ao entendimento.

Redução de base de cálculo e isenção são espécies juridicamente diversas, pertencentes ao mesmo gênero “benefícios fiscais”. Daí porque a segunda – a isenção – atrai a norma constitucional restritiva do artigo 155, § 2º, inciso II, alíneas “a” e “b”, enquanto a primeira, não.

Percebam a distinção sob a óptica da teoria geral tributária e sob o ângulo do Texto Constitucional.

A isenção representa norma exonerativa de índole legal por excelência. Diferentemente do que afirmam alguns, não atua no plano do cumprimento da obrigação, e sim no da própria incidência do tributo. Existe a competência tributária e, uma vez exercida, há a norma de tributação. Todavia, vindo à balha regra de isenção, de natureza excepcional, retira certos fatos do campo geral de aplicação da norma impositiva. Assim, os fatos tornados isentos não chegam a ser alcançados pela lei de imposição tributária, pois não mais se revelam geradores. A ocorrência desses últimos – os fatos geradores – faz surgir a obrigação tributária, ao passo que os isentos afastam a incidência da regra correspondente ao dever fiscal.

Consoante o saudoso jurista Sainz de Bujanda, expoente maior do Direito Financeiro e Tributário na Espanha, preceitos a implicar isenção debilitam a eficácia constitutiva geral das normas ordenadoras do tributo, qual seja, a de provocar o nascimento da obrigação tributária. Desse modo, os efeitos das regras de isenção situam-se no plano da incidência da norma impositiva, acarretando supressão no tocante aos fatos contemplados como isentos. A isenção consubstancia norma de exclusão da generalidade da incidência constituída pela norma de tributação. O fato isento possui efeito particular e distinto do pressuposto impositivo: não gera o nascimento da obrigação tributária, e sim a desoneração



**RE 635688 / RS**

tributária (SAINZ DE BUJANDA, Fernando. Teoria Jurídica de la Exencion Tributaria. *Hacienda y Derecho*. Vol. III, Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1963, p. 458 *et seq*).

No Brasil, quem melhor reproduziu as lições de Sainz de Bujanda foi o professor José Souto Maior Borges, vindo a definir a isenção como hipótese de não incidência legalmente qualificada, impeditiva do surgimento da obrigação tributária. Segundo o tributarista:

A norma que isenta é assim uma norma *limitadora* ou *modificadora*: restringe o alcance das normas jurídicas de tributação; delimita o âmbito material ou pessoal a que deverá estender-se o tributo ou altera a estrutura do próprio pressuposto da sua incidência, [pré-excluindo] do âmbito das normas obrigacionais tributárias os *factos isentos* (BORGES, José Souto Maior. Teoria da Isenção Tributária. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 199/200)

Para o professor de Recife, é assim porque descabe admitir contradição entre normas sem que a própria ordem jurídica ofereça elementos à solução: um mesmo fato não pode ser, simultaneamente, gerador da obrigação tributária para uma norma, e isento para outra. Mostra-se logicamente impossível a ideia de aplicação sobre o mesmo fato – o isento –, em momentos distintos e sucessivos, da norma geral e da de exceção, como se o fato fosse tributável em razão da regra geral e passasse a ser isento por meio da excepcional. Apenas no campo da mais absoluta abstração, pode-se cogitar dessa aplicação cronologicamente distinta, e tão somente com o fim de diferenciar a isenção da hipótese de não incidência pura e simples (BORGES, José Souto Maior. Teoria da Isenção Tributária. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 163).

No plano concreto, de outro modo, como decorrência do princípio da simultaneidade da incidência normativa, a regra geral impositiva e a de isenção, necessariamente, incidem, conjuntamente, no mesmo fato, de forma que a segunda, por prever exceção, limita ou restringe o atuar da primeira. Como se trata de normas de idêntica hierarquia, ausente

**RE 635688 / RS**

superposição, a observância simultânea resulta na própria impossibilidade de surgimento do dever tributário principal ante a presença do “fato isento”.

Esse, portanto, é o ponto a diferenciar os institutos sob a óptica teórica: a isenção impede o nascimento da obrigação tributária. Ao contrário, a figura da redução da base de cálculo pressupõe o aparecimento da obrigação tributária, com os elementos que lhes são próprios, entre esses, por óbvio, a base de cálculo, a qual sofre diminuição quantitativa por força do benefício fiscal. O dever tributário vem à balha, atuando a norma de benefício na apuração do conteúdo pecuniário da obrigação, implicando, ao final, redução do quanto devido. No caso do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços, o fato gerador ocorre integralmente, surgindo a obrigação tributária, acabando diminuído, no entanto, o “valor de saída” das mercadorias e dos serviços – base de cálculo.

Sob o ângulo da estrutura normativa, pode-se dizer que a redução de base de cálculo influencia o “consequente normativo”, modificando o aspecto quantitativo da obrigação tributária. Essa última, porém, deverá ser cumprida em patamar inferior à generalidade dos casos ante o benefício implementado. Ao reverso, a norma de isenção diz respeito ao “antecedente normativo”, excluindo, de antemão, da regra geral de tributação, os fatos eleitos como isentos, tornando-os incapazes de fazer surgir, quando materializados, no mundo concreto, o dever tributário principal. As diferenças mostram-se evidentes, sendo a redução de base de cálculo espécie de exoneração bem diversa da isenção. É a lição do professor Sacha Calmon:

Ocorre, no entanto, que, à luz da teoria da norma jurídica tributária, a denominação de isenção parcial para o fenômeno da redução parcial do imposto a pagar, através das minorações diretas de bases 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.

**RE 635688 / RS**

*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 do quantum da obrigação, via base de cálculo ou alíquota reduzida (COELHO, Sacha Calmon Navarro. Direito de aproveitamento integral de créditos de ICMS nas operações beneficiadas com base de cálculo reduzida. Revista Dialética de Direito Tributário nº 149, São Paulo: Dialética, fevereiro de 2008, p. 107).*

No Texto Constitucional, os institutos também são explicitamente diferenciados. Conforme expressamente disposto no § 6º do artigo 150, versado o princípio da legalidade aplicado à concessão de benefícios fiscais, “qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, g”. O preceito é claro ao distinguir isenção e redução da base de cálculo como situações singulares a exigirem, igualmente, previsão em lei específica. Não há campo, portanto, para caracterizar a redução como espécie de isenção.

Assentada tanto a diferença teórica como jurídico-positiva, outra conclusão não pode haver senão a de que o inciso II do § 2º do artigo 155 da Carta, ao mitigar o princípio da não cumulatividade, fê-lo, exclusivamente, no tocante às categorias tributárias literalmente contidas no preceito: isenção ou não incidência, não alcançada a figura da redução da base de cálculo.

O mencionado dispositivo determina que “a isenção ou não incidência, salvo determinação em contrário da legislação”: alínea “a”) “não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes”; alínea “b”) “acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores”. Os preceitos autorizariam o estorno total dos créditos na entrada se, e somente se, aplicáveis às

**RE 635688 / RS**

hipóteses de redução da base de cálculo. Todavia, como a redução não se confunde com a isenção, mesmo tida como parcial, há de se afastar a incidência das restrições constitucionais.

Desse modo, o princípio da não cumulatividade, segundo o qual o contribuinte tem o direito de compensar o que for devido a título do imposto “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”, deve ser observado de forma plena mesmo nos casos de saídas tributadas com redução da base de cálculo, não se aplicando, portanto, a exceção prevista no mencionado inciso II do § 2º do artigo 155 da Carta da República. Assim consignei em voto vencido no aludido Recurso Extraordinário nº 174.478/SP:

Conforme consta do acórdão proferido, não se tem o envolvimento na espécie quer de isenção, quer de não-incidência quando apropriada seria a regra constitucional mitigadora do princípio da não-cumulatividade. Discute-se a questão referente à base de cálculo do tributo. Cumpre elucidar se a redução desta é capaz de conduzir, em que pese ao silêncio da Carta da República, a redução do crédito do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços recolhido na operação antecedente.

Ora, o preceito das alíneas “a” e “b” do inciso II do § 2º do artigo 155 da Carta da República encerra restrição ao princípio da não-cumulatividade. Assim sendo, a eles somente cabe emprestar interpretação estrita, não inserindo, no campo de atuação normativa constitucional, hipótese não contemplada.

O Direito é ciência e, como tal, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido 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.

Presentes as diferenças descritas e o dever de observar o princípio da não cumulatividade nos casos de redução da base de cálculo, e tratando-

**RE 635688 / RS**

se de sistemática de cumprimento obrigatório pelo contribuinte, consigno a inconstitucionalidade da obrigação de estorno dos créditos relativos à entrada de mercadorias que compõem a cesta básica, porquanto a operação de saída está sujeita apenas à redução da base de cálculo, e não à isenção ou não incidência.

Ante o exposto, conheço e provejo o extraordinário, reformando o acórdão impugnado, para julgar procedente o pedido formulado no mandado de segurança, devendo ser afastadas quaisquer cobranças do imposto resultantes da obrigatoriedade do estorno de créditos. Custas pelo recorrido.

É como voto.

16/10/2014

PLENÁRIO

**REPERCUSSÃO GERAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 635.688 RIO GRANDE DO SUL**

**VOTO**

**O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO** - Presidente, eu ouvi os dois votos com muita atenção e estou me filiando à posição que corresponde à nova posição do Supremo, capitaneada pelo Ministro Cezar Peluso, no que diz respeito ao fato de que a redução da base de cálculo equivale a uma isenção parcial, ensejando a anulação proporcional dos créditos.

Penso que, seja por alterações promovidas na alíquota ou na base, o que se tem é a diminuição do **quantum** devido; essa é a minha primeira compreensão, que coincide com a que foi manifestada pelo Ministro Gilmar Mendes.

E a minha segunda compreensão é a de que os convênios têm natureza autorizativa e não impositiva, e, conseqüentemente, não dispensam lei em sentido formal para a concretização dos benefícios neles, convênios, previstos, tal como exigido pelo artigo 150, § 6º.

Eu fiquei muito impressionado com o argumento econômico - na verdade, eu fiquei muito impressionado com o *dream team* de tributaristas que a defesa trouxe à tribuna com sustentações muito persuasivas. A tese econômica me impressionou e acho que, verdadeiramente, os Estados deveriam, sim, editar a lei de concretização do convênio para desonerar a cesta básica. Porém, penso que essa concepção econômica não supera a textualidade da norma constitucional e, por essas razões, Presidente, eu estou acompanhando o Ministro Gilmar, o que significa: negar provimento ao Recurso de que é Relator Sua Excelência e dar provimento ao recurso de que é Relator o eminente Ministro Marco Aurélio.

É como voto, Presidente.

\*\*\*\*\*

16/10/2014

PLENÁRIO

**REPERCUSSÃO GERAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 635.688 RIO GRANDE DO SUL**

**VOTO**

**O SENHOR MINISTRO TEORI ZAVASCKI** - Senhor Presidente, relativamente ao recurso relatado pelo Ministro Gilmar, vou acompanhar Sua Excelência, porque seu voto adota a jurisprudência atual do Supremo.

No caso relatado pelo Ministro Marco Aurélio, existe, além do argumento trazido pelo Ministro Gilmar, o do voto do relator.

Ministro Marco Aurélio, eu apenas perguntaria a Vossa Excelência se não é caso de provimento integral.

**O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR)** – Não li o relatório para ganhar tempo, e, mesmo assim, vamos ultrapassar a hora de término da Sessão. Digo no relatório:

“No extraordinário, protocolado com alegado fundamento na alínea ‘a’ do inciso III do artigo 102, o recorrente, Estado do Rio Grande do Sul, argui a constitucionalidade” – de quê? – “da restrição ao uso dos créditos.”

Admite a parcial.

Então, o provimento é total do recurso do Estado, quer dizer, fica mantido o acórdão relatado pelo Tribunal de origem quanto ao creditamento proporcional.

**O SENHOR MINISTRO TEORI ZAVASCKI** - Então, eu acompanho, nos dois casos, os Ministros-Relatores.

**O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR)** – A

**RE 635688 RG / RS**

retificação é apenas na conclusão: em vez de provimento parcial, no caso em que sou relator, o provimento do recurso é total.

Presidente, digo que gostaria de aderir ao entendimento do Tribunal, mas já é muito tarde para voltar a reaprender o Direito!



**16/10/2014****PLENÁRIO****RECURSO EXTRAORDINÁRIO 635.688 RIO GRANDE DO SUL****VOTO**

**A SENHORA MINISTRA ROSA WEBER** – Senhor Presidente, absolutamente sensível ao belíssimo voto do eminente Ministro Marco Aurélio, quando ele sobretudo destaca que inconfundíveis os institutos da isenção e da redução da base de cálculo – a isenção a inibir o próprio nascimento da obrigação tributária; e a redução da base de cálculo, na verdade, a pressupor a incidência e a existência da obrigação tributária. A distinção inclusive se expressa na própria literalidade do art. 150, § 6º, da Constituição Federal.

Não posso esquecer que a jurisprudência desta Casa se alterou a partir do Recurso Extraordinário nº 174.478, redator do acórdão o Ministro Cezar Peluso, e passou a equiparar a redução da base de cálculo à isenção para os efeitos do art. 155, § 2º, II, da Carta Maior.

Nessa medida, o voto e a compreensão do eminente Ministro Gilmar Mendes – também numa belíssima exposição – privilegiam a jurisprudência da Casa. Por isso acompanho as conclusões de Sua Excelência e, tal como o Ministro Luís Roberto, também porque entendo que os convênios possuem natureza autorizativa e não impositiva.

Fixadas essas teses, acompanho o eminente Ministro Gilmar Mendes para negar provimento ao Recurso Extraordinário nº 635.688. Também acompanho o eminente Ministro Marco Aurélio – e pelo duplo fundamento do Ministro Gilmar e de Sua Excelência – para dar provimento ao Recurso Extraordinário nº 477.323 a fim de, na verdade, restabelecer a sentença de primeiro grau proferida no julgamento dos embargos à execução fiscal em Bento Gonçalves.

**16/10/2014**

**PLENÁRIO**

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO 635.688 RIO GRANDE DO SUL**

**VOTO**

**O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX** - Senhor Presidente, egrégia Corte, ilustre representante do Ministério Público, Senhores Advogados e estudantes presentes.

Senhor Presidente, recentemente, nós aqui debatemos que um consectário do princípio da segurança jurídica é exatamente o respeito à jurisprudência que se mantém sem a alteração da lei, e, se houver essa alteração, que haja uma modulação para que não haja surpresa fiscal.

**O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR)** – Agora, Vossa Excelência me permite?

**O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX** - Todas as vezes.

**O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO** – A mutação constitucional tem limite.

**O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX** - É, mas, neste caso aqui, quer dizer, não há, na verdade, mutação constitucional. Aqui, o Supremo Tribunal Federal, guardião e intérprete da Constituição, entendeu de forma bastante sólida que se equipara uma isenção parcial à redução da base de cálculo.

E, mais ainda, quer dizer, o meu engessamento dessa segurança jurídica é tanto maior na medida em que, na qualidade de membro do Superior Tribunal de Justiça, julgando recurso repetitivo e recurso ordinário em mandado de segurança, em decisão que tive o dever de capitanear porquanto eleito, indicado como Relator e acompanhado à unanimidade por aquela Corte, estabeleceu-se o seguinte:

"O benefício fiscal da redução da base de cálculo equivale

**RE 635688 / RS**

à isenção parcial, sendo devido o estorno proporcional do crédito do ICMS, nos termos do artigo 155, § 2º, inciso II, "b", da Constituição Federal, por isso que referida prática tributária não viola o princípio da não-cumulatividade."

E aqui eu cito vários acórdãos do Supremo Tribunal Federal, inclusive, acórdãos recentíssimos, como o do Ministro Celso de Mello, no RE 559.671, publicado em 2010; da Ministra Ellen Gracie e também do Ministro Joaquim Barbosa. E continuo naquele julgamento:

"A aplicação restritiva do princípio da não-cumulatividade em matéria de ICMS, através da qual a existência do crédito somente se justifica pelo pressuposto do pagamento (débito), na exata proporção do tributo recolhido na outra fase da cadeia mercantil, afigura-se escorreita, em razão das vedações prescritas nas alíneas "a" e "b", do art. 155, § 2º, II, da Constituição da República."

Aí, eu faço uma transcrição do dispositivo. E acrescento ainda, saltando aqui alguns pontos:

"Com efeito, quando o legislador retirou da hipótese de creditamento do ICMS das operações isentas ou sujeitas a não-incidência, aduzindo que essas desonerações não implicariam em débito na saída do produto (alínea "a"), bem como anulariam os créditos gerados na entrada tributada (alínea "b"), deixou claro que o creditamento do ICMS somente terá lugar na mesma proporção, v. g., de forma equânime ao desembolso que tiver de ser efetuado pelo contribuinte na outra fase da cadeia mercantil."

E, aí, faço uma digressão sobre isso, cito a doutrina do tema na própria ementa autoexplicativa, e, nesse particular, fui acompanhado à unanimidade no Superior Tribunal de Justiça. E verifiquei agora, em 2014, que se vem mantendo essa jurisprudência até então.

**RE 635688 / RS**

Então, por esta questão de segurança jurídica, por esta questão de obediência à jurisprudência da Corte - o Supremo Tribunal Federal é um Tribunal de jurisprudência também -, eu peço vênia, na verdade, não tenho que pedir vênia, acompanho tanto o Relator, Ministro Gilmar Mendes, quanto o Ministro Marco Aurélio, porque ambos votaram com base nessas premissas.

**O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI (PRESIDENTE)** - Então, Vossa Excelência, na verdade, no 635.688, nega provimento, não é?

**O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX** - Não.

**O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR)** - E o Ministro Gilmar, no caso em que sou relator, dá provimento ao recurso do Estado.

**O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX** - Então, estou acompanhando os dois.

**O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:**  
Dá provimento total.

**A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA** - Dá provimento total, como o Ministro Marco Aurélio.

**SENHOR MINISTRO LUIZ FUX** - A premissa é a mesma.

**O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:**  
Entendi provimento parcial no voto.

**O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX** - Não, não, depois o Ministro Marco Aurélio.

**RE 635688 / RS**

**O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI (PRESIDENTE)** - Ministro Gilmar Mendes, Vossa Excelência, no Recurso Extraordinário 635.688, como vota?

**O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR)** – Às vezes pode parecer, mas não sou um juiz teimoso.

**O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES (RELATOR)** - Dou provimento.

**O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI (PRESIDENTE)** - Dá provimento ao recurso do Estado?

**O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES (RELATOR)** - Esse do Ministro Marco Aurélio.

**O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI (PRESIDENTE)** - Não. Nesse de Vossa Excelência, que é do Estado?

**O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES (RELATOR)** - Não, não, estou negando provimento, eu nego provimento.

**O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI (PRESIDENTE)** - Nega provimento. E todos que até agora votaram, salvo o Ministro Marco Aurélio, dão provimento?

**O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX** - É, até, agora é isso mesmo.

**A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA** - Negamos provimento no 635.688.

**O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI**

**RE 635688 / RS**

**(PRESIDENTE)** - Pois, não. Quanto ao Recurso 477.323, o Ministro Marco Aurélio dá provimento. Os demais dão provimento também?

**O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX – Também.**

**O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI (PRESIDENTE)** - Pois, não.

**O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX -** Ministro Gilmar nega provimento.

**O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI (PRESIDENTE)** - Ministro Luiz Fux também dá provimento. Ministro Dias Toffoli?

**16/10/2014**

**PLENÁRIO**

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO 635.688 RIO GRANDE DO SUL**

**VOTO**

**O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:**

Senhor Presidente, no RE 477.323, voto pelo provimento total; já no RE 635.688, voto pelo não provimento.

16/10/2014

PLENÁRIO

**REPERCUSSÃO GERAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 635.688 RIO GRANDE DO SUL**

**VOTO**

A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA - Presidente, também eu queria realçar não apenas a excelência dos votos dos Ministros-Relatores, mas não posso deixar de fazer uma consideração sobre a excelência da apresentação, tanto em memoriais, quanto na tribuna, dos advogados, que atuaram de forma tão contundente que, muitas vezes, nos levam, pelo menos, a pensar, e é este o papel do advogado, sobre os argumentos apresentados.

Entretanto, como o Supremo Tribunal, com a sua jurisprudência, convence-me mais a equiparação, a redução da base de cálculo, a isenção, e, portanto, acompanho o Ministro....acompanho, na verdade, a conclusão tal como posta, negando provimento ao recurso da parte, no caso do Recurso Extraordinário nº 635.688 e dando provimento ao recurso do Estado, no caso, do nº 477.323.

###



16/10/2014

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 635.688 RIO GRANDE DO SUL

V O T O

O SENHOR MINISTRO CELSO DE MELLO: **Indago** ao eminente Relator **se dá integral** (como julgo ser adequado) **ou parcial** provimento ao recurso extraordinário **interposto** pelo Estado do Rio Grande do Sul.

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES (RELATOR) - Ele fez um ajuste.

O SENHOR MINISTRO CELSO DE MELLO: **Ajustou, portanto, a** parte dispositiva do voto.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR) – Vejo que estou falando muito baixo ao microfone!

O SENHOR MINISTRO CELSO DE MELLO: Pois bem. Se o eminente Ministro MARCO AURÉLIO, *Relator*, **dá integral** provimento, **acompanho, então**, Sua Excelência no julgamento **do RE 477.323/RS, deduzido** pelo Estado do Rio Grande do Sul.

**No que se refere** ao RE 635.688/RS, **também acompanho** o voto do eminente Relator, Ministro GILMAR MENDES, **para negar** provimento ao apelo extremo em questão, que foi interposto pela empresa contribuinte.

16/10/2014

PLENÁRIO

**REPERCUSSÃO GERAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 635.688 RIO GRANDE DO SUL**

VOTO

**O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI (PRESIDENTE)** - Eu, pelos motivos já fartamente aduzidos pelos eminentes pares, que peço vênia para não reiterar e até porque tenho decisões na mesma linha, como o próprio Ministro decano levantou, também acompanho a douta maioria para, então, neste caso, Ministro Marco Aurélio, Vossa Excelência, então, deu provimento integral ao recurso do Estado do Rio Grande do Sul? Foi isto?

**O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR)** – Sim, Presidente, não tinha lido realmente o relatório, isso para ganhar tempo. Mas o objeto do recurso é apenas a reforma do acórdão do Tribunal de origem no que implicou o reconhecimento do direito ao crédito na integralidade. Então, apenas, pleiteia-se que se observe a proporcionalidade. É o que faço. Acolho totalmente o recurso, o inconformismo do Estado.

**O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI (PRESIDENTE)** - Então, não há divergência neste caso. No Recurso Extraordinário 477.332, a Corte, por unanimidade, deu provimento.

E agora, Ministro Marco Aurélio, peço, mais uma vez, a ajuda de Vossa Excelência. No recurso do contribuinte, que é Santa Lúcia S/A, Vossa Excelência dá provimento? Os demais negam provimento.

**O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR)** – Dou provimento para reconhecer o creditamento na integralidade, porque, no caso sob a relatoria do ministro Gilmar Mendes, não se tem a opção do contribuinte por um sistema ou outro.

**PLENÁRIO**

**EXTRATO DE ATA**

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO 635.688**

PROCED. : RIO GRANDE DO SUL

**RELATOR : MIN. GILMAR MENDES**

RECTE.(S) : SANTA LÚCIA S/A

ADV.(A/S) : JOSÉ LUIZ BORGES GERMANO DA SILVA

RECDO.(A/S) : ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL

PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL

AM. CURIAE. : UNIÃO

PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

AM. CURIAE. : ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE SUPERMERCADOS (ABRAS)

ADV.(A/S) : LUIZ PAULO ROMANO

AM. CURIAE. : SINDICATO DA INDÚSTRIA DO MATE DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL

ADV.(A/S) : JORGE GUSTAVO BIRCK

AM. CURIAE. : ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS INDÚSTRIAS DA ALIMENTAÇÃO - ABIA

ADV.(A/S) : MARCELO VIANA SALOMÃO

AM. CURIAE. : ESTADO DE SÃO PAULO

PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE SÃO PAULO

AM. CURIAE. : ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS INDÚSTRIAS DE ÓLEOS VEGETAIS - ABIOVE

ADV.(A/S) : MARCOS JOAQUIM GONCALVES ALVES E OUTRO(A/S)

**Decisão:** O Tribunal, decidindo o tema 299, por maioria e nos termos do voto do Relator, negou provimento ao recurso extraordinário, vencido o Ministro Marco Aurélio, que lhe dava provimento. Falaram, pela recorrente Santa Lúcia S/A, o Dr. José Luiz Borges Germano da Silva, OAB/RS 7574; pelo recorrido Estado do Rio Grande do Sul, o Dr. Ernesto José Toniolo, OAB/RS 54.701; pelo *amicus curiae* Associação Brasileira de Supermercados - ABRAS, o Dr. Carlos Velloso, OAB/MG 7725; pelo *amicus curiae* Sindicato da Indústria do Mate do Rio Grande do Sul, o Dr. José Gustavo Birck, OAB/RS 50.696; pelo *amicus curiae* Associação Brasileira das Indústrias da Alimentação - ABIA, o Dr. Marcelo Viana Salomão, OAB 118623/SP; pelo *amicus curiae* Associação Brasileira das Indústrias de Óleos Vegetais - ABIOVE, o Dr. Marcos Joaquim Gonçalves, OAB/DF 20.389. Presidiu o julgamento o Ministro Ricardo Lewandowski. Plenário, 16.10.2014.

Presidência do Senhor Ministro Ricardo Lewandowski. Presentes à sessão os Senhores Ministros Celso de Mello, Marco Aurélio, Gilmar Mendes, Cármen Lúcia, Dias Toffoli, Luiz Fux, Rosa Weber, Teori Zavascki e Roberto Barroso.

Procurador-Geral da República, Dr. Rodrigo Janot Monteiro de

Barros.

p/ Fabiane Pereira de Oliveira Duarte  
Assessora-Chefe do Plenário