

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 18.961/10/2ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000162263-71  
Impugnação: 40.010126274-11  
Impugnante: Oliveira Netto Tecidos Ltda  
IE: 062099207.00-81  
Proc. S. Passivo: Mara Rúbia Pedrosa/Outro(s)  
Origem: DF/Belo Horizonte - DF/BH-3

### **EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - RESOLUÇÃO 3.166/01.** Constatou-se o aproveitamento indevido de créditos de ICMS destacados em notas fiscais de fornecedores de outras Unidades da Federação, beneficiados com incentivos fiscais em seus Estados de origem, sem amparo em convênios celebrados no âmbito do CONFAZ. Procedimento fiscal respaldado no art. 155, § 2º e inc. XII, alínea "g" da Constituição Federal, art. 1º, parágrafo único e art. 8º, inc. I, ambos da Lei Complementar nº 24/75. Crédito vedado nos termos do art. 62, § 1º do RICMS/02 e da Resolução nº 3.166/01. Corretas as exigências fiscais de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no art. 55, inc. XXVI da Lei nº 6.763/75. Contudo, excluem-se as exigências fiscais relativas às empresas do Estado do Espírito Santo que comprovaram não usufruir de tais benefícios fiscais ou que são usufrutuárias de benefícios fiscais concedidos pela Lei nº 2.508/70, daquele Estado. Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

### **RELATÓRIO**

#### **Da Autuação**

A autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS decorrente de aproveitamento indevido de créditos de ICMS, no período de 01/01/04 a 30/09/09, em virtude de registros de notas fiscais de entradas, relacionadas às fls. 12/59, relativas a entradas decorrentes de operações interestaduais cujos remetentes estão beneficiados com incentivos fiscais não reconhecidos em convênios celebrados no âmbito do CONFAZ, portanto, em desacordo com a legislação tributária de regência do imposto.

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação prevista na Lei nº 6.763/75, art. 56, inc. II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da mesma Lei.

O Fisco instruiu o processo com o Auto de Início da Ação Fiscal AIAF (fls. 02); Auto de Infração - AI (fls. 03/04); Demonstrativo de Correção Monetária e Multas – DCMM (fls. 05/08); Relatório Fiscal (fls. 09/10); Relação dos Anexos integrantes do PTA (fls. 11); Anexo 1 – Demonstrativo de crédito de ICMS apropriado indevidamente sobre operações vinculadas à Resolução nº 3.166/01 (fls. 12/59); Anexo 2 – Recomposição da conta gráfica de ICMS referente aos exercícios de 2008 e 2009 (fls. 60/61); Anexo 3 – Resumo geral das exigências impostas para fins de DCMM (fls.

62/63); Anexo 4 – Documentos relacionados com a irregularidade descrita no Anexo I – cópia das notas fiscais de entradas e telas do SINTEGRA sobre dados cadastrais dos emitentes das notas fiscais de entradas (fls. 64/211); Anexo 5 – Documentos relacionados com a irregularidade descrita no Anexo I – cópia do livro Registro de Entradas e do livro Registro de Apuração do ICMS (fls. 212/642); Anexo 6 - Originais ou cópias de documentos relacionados com as irregularidades descritas no AI – telas do SICAF contendo conta corrente fiscal, cópia da legislação do Estado do Mato Grosso do Sul (fls. 643/657).

### **Da Impugnação**

Inconformado, o Autuado apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 659/678, com documentos anexados às fls. 679/712, alegando, resumidamente, que:

- em preliminar, vez que foi intimado do AI em 03/12/09, o período autuado de janeiro a novembro de 2004 já havia sido atingido pela decadência, nos termos do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional – CTN;

- o Estado de Minas Gerais entende indevido o ICMS relativo a fatos geradores ocorridos há mais de 5 (cinco) anos da intimação do AI, vez que no programa de parcelamento veiculado pela Lei nº 17.247/07 determinou a não inclusão de crédito tributário cujo fato gerador fosse anterior a sessenta meses da data de intimação do lançamento de ofício;

- quanto ao mérito, sua conduta estava de acordo com os preceitos legais de todos os Estados em que foram feitas as operações;

- quanto ao estorno de créditos de aquisições procedentes do Espírito Santo, com base no item 1.22 da Resolução nº 3.166/01, o referido benefício está condicionado ao cumprimento de diversos requisitos, inclusive estorno de crédito referente às operações beneficiadas, conforme art. 107, inc. XXI, do RICMS/ES;

- ainda que as empresas apontadas usufríssem deste benefício fiscal, o crédito admitido não poderia ser apenas de 1% (um por cento) sobre a base de cálculo, já que, embora concedido um crédito presumido de 11%, (onze por cento) o contribuinte agraciado com o benefício é obrigado a estornar os créditos de suas aquisições;

- além disso, os fornecedores que atenderam seu pedido, declararam que participam do FUNDAP, cujo benefício atinge apenas a importação de mercadorias (diferimento do ICMS sobre importação), sendo que as operações interestaduais são tributadas normalmente pela alíquota de 12% (doze por cento);

- quanto ao estorno de créditos nas aquisições procedentes de Goiás, com base no item 4.11 da Resolução nº 3.166/01, este benefício aplica-se apenas a estabelecimento industrial que destine mercadorias para comercialização, produção ou industrialização, ao passo que as notas fiscais autuadas são de estabelecimento comercial atacadista, CNPJ nº 64.370.257/0004-60;

- quanto ao estorno de créditos nas aquisições procedentes do Rio de Janeiro, com base no item 7.1 da Resolução nº 3.166/01, o benefício previsto no art. 2º,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

do Decreto nº 27.158/00, está condicionado ao cumprimento de diversos requisitos, inclusive prazo determinado;

- além do benefício ser aplicado apenas a determinados meses do ano e a determinados produtos, ele ainda depende de ser requerido pelo interessado à Secretaria de Estado da Fazenda daquele Estado. Por se tratar de benefício condicionado, o Fisco somente poderia glosar os créditos se tivesse comprovado que os remetentes das mercadorias usufruíram o benefício em relação às notas autuadas, o que não ocorreu;

- quanto ao estorno de créditos nas aquisições procedentes do Rio de Janeiro, com base no item 7.5 da Resolução nº 3.166/01, o benefício ali citado não concede crédito presumido de 12%, (doze por cento) mas sim um diferimento do ICMS na importação de insumo destinado ao processamento industrial da adquirente, posteriormente recolhido na saída da mercadoria beneficiada ou incorporada ao produto final do estabelecimento industrial adquirente. Assim, não há qualquer benefício na operação interestadual que justifique o estorno integral do crédito do ICMS de 12%,(doze por cento) regularmente destacado nas notas fiscais emitidas pelos remetentes;

- quanto ao estorno de créditos nas aquisições procedentes do Mato Grosso do Sul, com base no item 9.2 da Resolução 3.166/01, o benefício alcança agasalhos, roupas, peças interiores do vestuário, uniformes escolares e profissionais e cortinas, ao passo que inúmeras notas fiscais autuadas com base no item 9.2 referem-se a jogo de cama, de banho, de lençol, capa colchão, colcha, edredom, que não estão agraciados com o benefício, segundo a própria Resolução. O benefício previsto é um crédito presumido de igual valor destinado a anular o débito, de tal forma que o benefício dispensa apenas o imposto incidente naquela etapa da circulação do bem e, por consequência, não pode anular integralmente o crédito aproveitado;

- quanto ao estorno de créditos nas aquisições procedentes de Sergipe, com base no item 17.1, da Resolução nº 3.166/01, o referido benefício, além de ser opcional, está condicionado ao cumprimento de diversos requisitos, inclusive estorno de crédito das operações beneficiadas.

Pede, ao final, conhecida sua impugnação para, em preliminar, reconhecer a decadência do período de janeiro a novembro de 2004 e, no mérito, cancelar integralmente o lançamento.

### **Da Manifestação Fiscal**

O Fisco, em bem fundamentada manifestação de fls. 715/730, que foi utilizada, em parte, para a decisão, refuta os argumentos da defesa pedindo que o lançamento seja julgado procedente, uma vez que o Autuado não apresentou suficientes elementos materiais probantes e necessários para o afastamento da acusação fiscal.

### **Do Aditamento da Impugnação**

O Autuado, às fls. 731/736, requereu a juntada aos autos dos novos documentos, fls. 737/752, objetivando demonstrar que os fornecedores de outros Estados não usufruíram dos benefícios fiscais constantes da acusação fiscal, alegando que:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- conforme se depreende das declarações apresentadas, os seus fornecedores situados no Espírito Santo atestaram que não utilizam benefícios fiscais em suas operações, descrevendo texto, contido em correspondência remetida por seu fornecedor “Rio’s Comércio, Importação e Exportação Ltda”, declarando não utilizar de tais benefícios;

- em relação aos fornecedores situados no Sergipe, não prevalece a autuação, tendo em vista que parte das empresas não utiliza o crédito presumido alegado pelo Fisco, descrevendo texto, contido em correspondência remetida por seu fornecedor “S/A Constancio Vieira”, declarando que é optante do sistema de crédito presumido de acordo com as determinações contidas no Decreto nº 17.328/98 de 21/05/98, descrevendo, também, o inc. II do art. 4º do decreto referenciado, que regulamenta o procedimento a ser adotado para usufruir do benefício;

- o crédito presumido não é aquele previsto na Resolução nº 3.166/01, que tal crédito apresenta apenas como uma substituição ao regime normal de débito e crédito, cuja adoção impede o registro dos créditos de entrada, descrevendo incisos do art. 47 do citado decreto que dispõem sobre a concessão, quantificação e regulamentação do benefício fiscal;

- outros fornecedores, apesar de adotarem o crédito apontado pelo Fisco, o fazem em substituição ao regime de débito e crédito, abstando-se de apropriar os créditos oriundos de suas aquisições, descrevendo texto contido em correspondência remetida por seu fornecedor “Fiação e Tecelagem Nortista”, declarando que o único benefício fiscal existente no Estado de Sergipe é o crédito presumido disposto no inc. VII do art. 57 do RICMS/SE, e que veda quaisquer outros créditos, explicitando as exceções;

- os seus fornecedores situados no Rio de Janeiro não utilizam o benefício fiscal apontado pelo Fisco, descrevendo texto contido em correspondência remetida por seu fornecedor “Pena Verde Confecções e Comércio Ltda”, declarando que em relação ao Decreto nº. 27.158/00, não usufrui do benefício fiscal;

- com relação aos seus fornecedores industriais estabelecidos em Goiás, mesmo existindo o Termo de Acordo de Regime Especial autorizando a apropriação do crédito presumido do art. 11, inc. III do Anexo IX do Dec. nº 4.852/97, o fato é que tal benefício jamais foi utilizado na prática, descrevendo texto contido em correspondência remetida por seu fornecedor “Center Trading Indústria e Comércio S/A”, declarando que possuía Termo de Acordo de Regime Especial que permitia a aplicação do crédito outorgado de 3% previsto no art. 11, inc. II do Anexo IX do RCTE, mas que por não utilizar o citado crédito, solicitou que fosse suspensa a vigência desta cláusula, conforme documentos anexados;

- foram enviadas correspondências para outros fornecedores, mas alguns alegaram que somente iriam prestar informações se intimados pelo órgão fiscalizador.

Requer que o Fisco intime os demais fornecedores a declararem se utilizam ou não os créditos presumidos, alegando que tal medida se impõe porque é dever do Fisco apurar os fatos geradores e os supostos ilícitos tributários amparados na verdade

real, não podendo se valer de presunções, especialmente quando estas se mostram inadequadas e equivocadas como ocorre no presente caso.

### **Da Segunda Manifestação Fiscal**

O Fisco, pela segunda vez, também em bem fundamentada manifestação de fls. 753/759, que foi utilizada, em parte, para a decisão, refuta todos os argumentos da defesa pedindo que o lançamento seja julgado procedente, uma vez que o Autuado, novamente, não apresentou suficientes elementos materiais probantes e necessários para o afastamento da acusação fiscal.

### **Da Decisão da 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG**

A 3ª Câmara de Julgamento, fls. 767, exarou despacho interlocutório para que o Impugnante solicitasse aos seus fornecedores mencionados na autuação e promovesse a juntada aos autos, cópia dos livros de registro de entradas, saídas e apuração do ICMS, bem como cópia dos documentos de arrecadação e de regime especial, se existente, devidamente autenticados pelo Estado de origem ou pela unidade fazendária mineira de sua circunscrição.

Atendendo ao despacho interlocutório, o Impugnante se manifesta às fls. 773/776, com documentos anexados às fls. 777/1.002, esclarecendo e alegando que:

- apesar do empenho e dos esforços dedicados, apenas algumas poucas empresas responderam às correspondências;

- a Sultan Indústria e Comércio de Artefatos Têxteis Ltda alegou não poder atender à solicitação de envio de cópia dos livros de entrada, saída e apuração do ICMS dos anos 2004 a 2009, já que tal ato ensejaria abertura de seu sigilo fiscal e comercial;

- a Maioral Tecidos Ltda e a Litoral Comércio Exterior Ltda enviaram documentos comprovando que o imposto incidente nas vendas de produtos para o ora Impugnante foi destacado nas notas fiscais, registrado no livro de saídas e apuração do ICMS, bem como recolhido mediante documento de arrecadação, merecendo destaque o fato de que não consta dos livros fiscais destes fornecedores qualquer crédito que não o de entrada de mercadorias, o que afasta a presunção de apropriação de qualquer crédito presumido;

- a empresa Promex Comércio Importação e Exportação Ltda encaminhou declaração informando que usufrui do incentivo fiscal decorrente da Lei do Espírito Santo nº 2508/70 (FUNDAP), situação esta que, por si só, impossibilita a aplicação da Resolução nº 3.166/01;

- a Promex Comércio e Importação ainda enviou cópias autenticadas dos livros de registro de saídas, através dos quais se confirma que o imposto destacado nas notas fiscais de vendas para a Impugnante foi integralmente debitado;

- considerando que a exigência formulada pelo CC/MG como pressuposto para o cancelamento da autuação (solicitação de documentos aos fornecedores) foi integralmente cumprida, deve ser dado integral provimento à impugnação;

- caso novos elementos de prova se façam necessários, imperativo que se determine ao Fisco que exijam dos fornecedores, inclusive com o auxílio dos órgãos de

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

fiscalização dos Estados de origem, a apresentação dos documentos necessários para exame da matéria em questão;

- independentemente de qualquer outro procedimento que venha a ser adotado, as exigências fiscais fundadas nas notas fiscais da Sultan Indústria e Comércio de Artefatos Têxteis Ltda, Maioral Tecidos Ltda., Litoral Comércio Exterior Ltda e Promex Comércio Importação e Exportação Ltda deverão ser sumariamente canceladas em virtude dos documentos anexados;

- não possui poderes de fiscalização ou meios coercitivos para obter livros fiscais de terceiros, dependendo da disponibilidade e boa vontade de seus fornecedores. O Fisco, por outro lado, detém recursos e meios que podem comprovar efetivamente a procedência do lançamento, ou então demonstrar que o crédito tributário é abusivo, pois fundado em ilações equivocadas e infundadas.

O Fisco, uma vez mais, em bem fundamentada manifestação de fls. 1.005/1.011, que foi utilizada, em parte, para a decisão, considerou que os documentos apresentados pelo Autuado ainda não foram suficientes para descaracterizar o feito fiscal, razão pela qual pede que seja julgado procedente o lançamento.

---

### **DECISÃO**

Cuida o presente contencioso, como relatado, de recolhimento a menor de ICMS decorrente de aproveitamento indevido de créditos de ICMS, no período de 01/01/04 a 30/09/09, em virtude de registros de notas fiscais de entradas, relacionadas às fls. 12/59, relativas a entradas decorrentes de operações interestaduais cujos remetentes estão beneficiados com incentivos fiscais não reconhecidos em convênios celebrados no âmbito do CONFAZ, portanto, em desacordo com a legislação tributária de regência do imposto, pelo que se exigiu ICMS, Multa de Revalidação prevista na Lei nº 6.763/75, art. 56, inc. II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da mesma Lei.

Os fundamentos expostos nas bem fundamentadas manifestações do Fisco, de fls. 715/730, 753/759 e 1.005/1.011, foram os mesmos utilizados, em parte, pela Câmara para sustentar sua decisão e por esta razão passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações, acréscimos e adaptações de estilo.

Em primeiro momento, pleiteia o Autuado que seja considerado decaído o direito do Fisco de lançar os fatos geradores ocorridos no período de janeiro a novembro de 2004, por força das disposições contidas no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional – CTN, vez que foi intimado do Auto de Infração – AI - no dia 03/12/09 e para sustentar seu posicionamento citou e transcreveu trechos de julgados sobre a matéria, originados do Superior Tribunal de Justiça - STJ.

Conforme estabelece o mencionado dispositivo, se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador, e expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Constitui regra geral, no entanto, que ao lançamento de ofício aplica-se o prazo decadencial de cinco anos e a forma de contagem fixada no art. 173, inc. I do CTN.

Sobre o tema, o Egrégio Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, em decisão de 15/03/07, confirmou tal posição, em acórdão assim ementado (no que interessa ao caso em tela):

DIREITO TRIBUTÁRIO. PRAZO DECADENCIAL. CONVÊNIO 69/1998. ICMS/COMUNICAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. ILEGALIDADE. CDA. PRESUNÇÃO RELATIVA DE CERTEZA E LIQUIDEZ. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. EXECUÇÃO EMBARGADA. ART. 20, § 4.º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. NÃO HAVENDO PAGAMENTO DO TRIBUTO OU NÃO CARACTERIZANDO A HIPÓTESE DE HOMOLOGAÇÃO EXPRESSA OU TÁCITA PELA FAZENDA PÚBLICA DO LANÇAMENTO, NÃO SE APLICA O DISPOSTO NO ART. 150, § 4º, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL EM RELAÇÃO À DECADÊNCIA. INCIDE, NESTA SITUAÇÃO, A REGRA GERAL ESTABELECIDADA PELO ART. 173, INC. I, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, CONFORME A JURISPRUDÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (...). TJMG – PROC. N.º 1.0024.05.692077-0/001(1); RELATORA DESEMBARGADORA MARIA ELZA; PUB. 30/03/2007.

Naquela decisão, ao analisar exigência sobre serviço preparatório de comunicação não levado à tributação pelo ICMS (tributado pelo ISS), em que o contribuinte recolheu o saldo devedor mensal apurado, tal e qual a situação ora em análise, entenderam os ilustres julgadores que não havendo o pagamento sobre aquela parcela, não há que se falar em homologação, mas sim em lançamento de ofício, ensejando aplicação da norma do art. 173, inc. I do CTN.

Na mesma linha decidiu o Egrégio Superior Tribunal de Justiça ao apreciar o Recurso Especial nº 448.416-SP, sob a relatoria do Ministro Otávio Noronha, cuja ementa assim expressa:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ICMS. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. ARTS. 150, § 4º, E 173, I, DO CTN.

1. NA HIPÓTESE EM QUE O RECOLHIMENTO DOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO OCORRE EM DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL E, POR CONSEQUENTE, PROCEDE-SE AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO (CTN, ART. 149), O PRAZO DECADENCIAL DE 5 (CINCO) ANOS, NOS TERMOS DO ART. 173, I, DO CTN, TEM INÍCIO NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE ESSE LANÇAMENTO (DE OFÍCIO) PODERIA HAVER SIDO REALIZADO.

Aspecto interessante a anotar refere-se à fundamentação do *decisum*. Após abordar as hipóteses vinculadas ao § 4º do art. 150, o ilustrado relator assim se posicionou:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

OUTRA HIPÓTESE, ENTRETANTO, É AQUELA EM QUE O SUJEITO PASSIVO NÃO CUMPRE, OU CUMPRE DE MODO DIVERSO, COM SUAS OBRIGAÇÕES. ASSIM OCORRENDO, A ATIVIDADE A SER PRATICADA PELO FISCO NÃO PODERÁ SER CARACTERIZADA COMO MERA HOMOLOGAÇÃO, JÁ QUE ESTA PRESSUPÕE A EXISTÊNCIA DAS PROVIDÊNCIAS ADOTADAS PELO CONTRIBUINTE PASSÍVEIS DE CONFIRMAÇÃO PELA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA. NESSE CASO, CABE AO FISCO, NA FORMA ESTABELECIDADA PELO ART. 149 DO CTN, PROCEDER AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO, QUE É EXECUTADO TAMBÉM NOS CASOS DE OMISSÃO OU INEXATIDÃO DO SUJEITO PASSIVO NO CUMPRIMENTO DOS DEVERES QUE LHE FORAM LEGALMENTE ATRIBUÍDOS. COM EFEITO, EM TAIS CASOS, NÃO HÁ O QUE SE HOMOLOGAR.

Dessa forma, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo ao exercício de 2004 somente expirou em 31/12/09, conforme o inc. I do mencionado art. 173 do CTN, não ocorrendo a decadência relativamente ao crédito tributário exigido, uma vez que o Autuado foi regularmente intimado da lavratura do Auto de Infração em 03/12/09.

Quanto ao mérito propriamente dito, versa o presente contencioso sobre apropriação indevida de créditos de ICMS, em face de concessão de benefício irregular na origem, concedida sem respaldo em acordo celebrado no âmbito do CONFAZ.

As operações em questão estão inseridas na Resolução nº 3.166/01 tendo sido os benefícios fiscais concedidos à revelia de convênio, motivo pelo qual o crédito é admitido apenas na proporção em que o imposto foi recolhido.

Assim, constitui o Auto de Infração no estorno do crédito indevidamente apropriado e na cobrança das multas cabíveis.

Esclareça-se que a diligência pretendida pelo Autuado, para que o Fisco mineiro comprovasse se seus fornecedores gozaram dos benefícios mencionados no Auto de Infração, deveria ser por ela própria respondido nos sentido de ter buscado junto às empresas fornecedoras provas que estas não usufruíram de tais benefícios, como foi apurado em alguns casos.

Vale ressaltar que a solicitação também não pode ser atendida. Registre-se que o Fisco mineiro não possui outros meios para levantar tais informações, uma vez tratar-se de contribuinte localizado em outro Estado da Federação, cuja legislação que concede benefícios fiscais em desacordo com a legislação. Portanto cabe a quem utilizou dos créditos, no caso o Autuado, comprovar a forma e o montante do imposto ilegalmente dispensado.

Neste sentido, correta a utilização pelo Fisco da presunção relativa veiculada pela Resolução nº 3.166/01.

O estorno do crédito tem por base legal o disposto na Constituição Federal de 1988, Lei Complementar nº 24/75, RICMS/02 c/c a Resolução nº 3.166/01.

Dispõe a Constituição Federal de 1988, art. 155, § 2º, incisos I e XII, alínea "g", *in verbis*:

**Art. 155** (omissis)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

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

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

(...)

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. (grifos acrescentados)

A Lei Complementar nº 24/75, recepcionada pela Constituição Federal de 1988, prescreve, *in verbis*:

**Art. 1º** - As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de Convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei.

Parágrafo único - o disposto neste artigo também se aplica:

(...)

IV - à quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no imposto de circulação de mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus;

**Art. 2º** - Os convênios a que alude o art. 1º, serão celebrados em reuniões para as quais tenham sido convocados representantes de todos os Estados e do Distrito Federal, sob a presidência de representantes do Governo Federal.

§1º-As reuniões se realizarão com a presença de representantes da maioria das Unidades da Federação.

§ 2º-A concessão de benefícios dependerá sempre de decisão unânime dos Estados representados; a sua revogação total ou parcial dependerá de aprovação de quatro quintos, pelo menos, dos representantes presentes.

(...)

**Art. 8º** - A inobservância dos dispositivos desta Lei acarretará, cumulativamente:

I - a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento receptor da mercadoria;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II - a exigibilidade do imposto não pago ou devolvido e a ineficácia da lei ou ato que conceda remissão do débito correspondente.

Tais mandamentos também fazem parte da Legislação Tributária do Estado de Minas Gerais, conforme §§ 1º e 2º, do art. 62 do RICMS/02, *in verbis*:

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

§ 1º - Não se considera cobrado, ainda que destacado em documento fiscal, o montante do imposto que corresponder a vantagem econômica decorrente da concessão de incentivo ou benefício fiscal em desacordo com o disposto na alínea "g" do inciso XII do § 2º do artigo 155 da Constituição Federal.

§ 2º - A Secretaria de Estado da Fazenda, mediante resolução, disciplinará a apropriação do crédito do imposto relativamente às operações e prestações objeto do incentivo ou do benefício fiscal de que trata o parágrafo anterior.

A Resolução SEF nº 3.166/01, norma operacional que orienta o Fisco e os contribuintes, para dar cumprimento ao art. 62, § 2º, disciplina em seu art. 1º a forma em que será admitido o crédito, *in verbis*:

**Art. 1º** - O crédito do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) correspondente à entrada de mercadoria remetida a estabelecimento localizado em território mineiro, a qualquer título, por estabelecimento que se beneficie de incentivos indicados no Anexo Único, será admitido na mesma proporção em que o imposto venha sendo efetivamente recolhido à unidade da Federação de origem, na conformidade do referido Anexo.

Importante destacar que o princípio da não cumulatividade não foi alterado por resolução estadual, pois a referida norma estadual de caráter meramente operacional não inova no mundo jurídico, apenas orienta o Fisco e os contribuintes relativamente aos benefícios fiscais concedidos sem edição de Convênio, obrigatório nos estritos termos da Constituição Federal, acima transcritos.

A lei complementar constitui meio apropriado para regulamentação dos ditames constitucionais, atribuição esta que lhe foi conferida pela própria Constituição.

O art. 155 § 2º, inc. XII, confere várias atribuições à lei complementar:

XII - cabe à lei complementar:

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Na apreciação dos aspectos da legalidade da Resolução SEF nº 3.166/01 e da questão discutida, nesse caso, deve-se considerar o disposto nesta Lei Complementar nº 24/75, o que nos leva a concluir, conforme já foi dito acima, pela não existência de conflito entre a lei complementar e a resolução, e nem entre esta e o RICMS/02.

Quanto à suposta inconstitucionalidade da Resolução nº 3.166/01, o Supremo Tribunal Federal, analisando norma de igual conteúdo jurídico, o comunicado CAT 36/04, editado pela Secretaria de Estado de Fazenda de São Paulo, decisão monocrática do Ministro Gilmar Mendes, entendeu que o referido comunicado é um ato administrativo despido de normatividade, ou seja, não é ato normativo autônomo, geral e abstrato e, portanto, não pode ser submetido à análise abstrata de sua constitucionalidade, conforme jurisprudência do STF, negando provimento à Ação Direta de Inconstitucionalidade 3.350-6/SP.

O Ministro Gilmar Mendes deixou consignado:

DECIDO. A PRESENTE AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE NÃO MERECE SER CONHECIDA. COM EFEITO, O COMUNICADO CAT-36/2004, DA COORDENADORIA DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA DO ESTADO DE SÃO PAULO, CONSTITUI MERO ATO ADMINISTRATIVO DESPIDO DE NORMATIVIDADE, ISTO É, NÃO É ATO NORMATIVO AUTÔNOMO, GERAL E ABSTRATO E, PORTANTO, NÃO PODE SER SUBMETIDO À FISCALIZAÇÃO ABSTRATA DE SUA CONSTITUCIONALIDADE, CONFORME A CONSOLIDADA JURISPRUDÊNCIA DESTA CORTE (ADI nº 2.626/DF, REL. MIN. SYDNEY SANCHES, DJ 5.3.2004; ADI nº 2.714/DF, REL. MIN. MAURÍCIO CORRÊA, DJ 27.2.2004; ADI nº 2.387/DF, [...]).

NO PREÂMBULO DO CAT-36/2004, ESTÁ EXPRESSO QUE SE TRATA SE ATO AMPARADO DIRETAMENTE EM NORMAS LEGAIS, ESPECIFICAMENTE, NO ART. 36, § 3º, DA LEI ESTADUAL 6.374, DE 10 DE MARÇO DE 1989, E NOS ARTS. 1º E 8º, I, DA LEI COMPLEMENTAR nº 24, DE 7 DE JANEIRO DE 1975, E APENAS INDIRETAMENTE NAS NORMAS CONSTITUCIONAIS DOS ARTS. 155, § 2º, I E XII, "G" E 170, IV, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.

ADEMAIS, O REFERIDO COMUNICADO, COMO EXPLICA A COORDENADORIA DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA DO ESTADO DE SÃO PAULO, TEM POR ESCOPO UNICAMENTE PRESTAR ESCLARECIMENTOS AOS CONTRIBUINTES PAULISTAS, ASSIM COMO TRAÇAR ORIENTAÇÕES PARA A ATUAÇÃO DOS AGENTES FISCAIS DE RENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO, ESTANDO, PORTANTO, DESVESTIDO DE NORMATIVIDADE SUFICIENTE PARA FIGURAR COMO OBJETO DE CONTROLE ABSTRATO DE CONSTITUCIONALIDADE.

ANTE O EXPOSTO, NEGO SEGUIMENTO À PRESENTE AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE (ART. 21, § 1º, RISTF). PUBLIQUE-SE. BRASÍLIA, 3 DE FEVEREIRO DE 2006. MINISTRO GILMAR MENDES RELATOR

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por outro lado, analisando matéria sobre créditos concedidos sem edição de convênio, o STF entende não afrontar o princípio da não cumulatividade do ICMS a inadmissão do crédito oriundo de tributo convertido em incentivo fiscal, conforme agravo regimental abaixo transcrito:

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

RE-AGR 423658 / MG - MINAS GERAIS

AG.REG.NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. NÃO-CUMULATIVIDADE. ART. 155, § 2º, I, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. I. - ACÓRDÃO RECORRIDO QUE SE AJUSTA À JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL NO SENTIDO DE QUE TENDO SIDO CONVERTIDO EM INCENTIVO O TRIBUTOS QUE DEVERIA SER RECOLHIDO PELO VENDEDOR DE MATÉRIA-PRIMA, A INADMISSÃO DO CRÉDITO, NO ESTADO DE DESTINO, NÃO AFRONTA O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE DO ICMS. RE 109.486/SP, RELATOR MINISTRO ILMAR GALVÃO, "DJ" DE 24.4.92. II. - AGRAVO NÃO PROVIDO.

Em Ação Direta de Inconstitucionalidade requerida pelo governador do Estado de Minas Gerais contra ato do governador do Estado do Espírito Santo, pronunciou-se o STF no sentido de reprimir a chamada “guerra fiscal” entre os Entes Federados.

Segundo o egrégio Supremo Tribunal Federal, a “guerra fiscal” afronta o art. 155, § 2º, II, “g” da Constituição Federal, que constitui limitação à autonomia dos estados. O Supremo deixa claro a necessidade de convênio interestadual para concessão, por lei estadual, de crédito presumido de ICMS.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

ADI-MC 2352 / ES - ESPÍRITO SANTO

MEDIDA CAUTELAR NA AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE

EMENTA: ICMS: CONCESSÃO UNILATERAL DE BENEFÍCIOS FISCAIS (INCLUÍDA A OUTORGA DE CRÉDITO PRESUMIDO) POR ESTADO FEDERADO: "GUERRA FISCAL" REPELIDA PELO STF: LIMINAR DEFERIDA.

1. A ORIENTAÇÃO DO TRIBUNAL É PARTICULARMENTE SEVERA NA REPRESSÃO À GUERRA FISCAL ENTRE AS UNIDADES FEDERADAS, MEDIANTE A PRODIGALIZAÇÃO DE ISENÇÕES E BENEFÍCIOS FISCAIS ATINENTES AO ICMS, COM AFRONTA DA NORMA CONSTITUCIONAL DO ART. 155, § 2º, II, G - QUE SUBMETE SUA CONCESSÃO À DECISÃO CONSENSUAL DOS ESTADOS, NA FORMA DE LEI COMPLEMENTAR (ADIN 84-MG, 15.2.96, GALVÃO, DJ 19.4.96; ADINMC 128-AL, 23.11.89, PERTENCE, RTJ 145/707; [...] (ADINMC 902 3.3.94, MARCO AURÉLIO, RTJ 151/444; ADINMC 1.296-PI, 14.6.95, CELSO; ADINMC 1.247- PA, 17.8.95, CELSO, RTJ 168/754; ADINMC 1.179-RJ, 29.2.96, MARCO AURÉLIO, RTJ 164/881; ADINMC 2.021-SP, 25.8.99,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

CORRÊA; ADIN 1.587, 19.10.00, GALLOTTI, INFORMATIVO 207, DJ 15.8.97; ADINMC 1.999, 30.6.99, GALLOTTI, DJ 31.3.00).

O regulamento do ICMS mineiro prescreve, expressamente, no inc. VI do art. 71, que o imposto não cobrado na origem deve ser estornado:

**Art. 71** - O contribuinte deverá efetuar o estorno do imposto creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria ou o bem entrado no estabelecimento:

(...)

VI - tiverem o imposto destacado na documentação fiscal não cobrado na origem, conforme disposto no § 1º do artigo 62 deste Regulamento.

No que tange à aplicação da multa isolada, destaca-se esta em perfeita sincronia entre o tipo nela descrito e a imputação fiscal, *in verbis*:

**Art. 55** - As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II e IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

XXVI - por apropriar crédito em desacordo com a legislação tributária, ressalvadas as hipóteses previstas nos incisos anteriores - 50% (cinquenta por cento) do valor do crédito indevidamente apropriado;

Assim, os Estados de Espírito Santo, Goiás, Rio de Janeiro, Mato Grosso do Sul e Sergipe, ao beneficiarem seus contribuintes com incentivos fiscais não ratificados pelos Estados, infringiu normas disciplinadoras do ICMS, tornando nulo o ato no montante do benefício fiscal concedido e ineficaz o aproveitamento do crédito pelo estabelecimento adquirente da mercadoria objeto da operação regulada pelo benefício indevidamente concedido, o que torna correto o procedimento fiscal.

Verificam-se pelos autos diversas medidas propostas pela Câmara de Julgamento no sentido de trazer mais informações para o processo, buscando a verdade material.

Alegou o Autuado que alguns de seus fornecedores do Estado do Espírito Santo são beneficiários da Lei nº 2.508/70, benefícios concedidos ao abrigo do FUNDAP – Fundo para o Desenvolvimento das Atividades Portuárias, e que, por isto, não podem usufruir e quaisquer outros benefícios fiscais naquele Estado.

De fato, há que ser ressaltado o contido na Nota 34 do item 1.22 da Resolução nº 3.166/01, que estabelece:

Resolução nº 3.166/01

1 - SANTO ESPÍRITO			
ITEM	Mercadoria	Benefício	Crédito admitido período

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

1.22	Estabelecimento comercial Atacadista	crédito presumido de 11% (art.107, XXI do RICMS/ES <b>Vide nota 34</b>	1% s/BC NF emitida a partir de 01/08/2003
------	---	--	---

(...)

**(11) Nota 34**

O benefício não se aplica:

(...)

- às operações com mercadorias importadas ao abrigo da Lei nº 2.508, de 1970;

As empresas Litoral Comércio Exterior Ltda (CNPJ nº 05.231.614/0001-06) e Rio's Comércio Importação e Exportação Ltda (CNPJ nº 38.875.449/0001-76) apresentaram, respectivamente, às fls. 698/701 e 706/710, comprovação de que são registradas no Banco de Desenvolvimento do Espírito Santo para operarem no FUNDAP.

A empresa Promex Comércio Importação e Exportação Ltda (CNPJ nº 04.484.321/0001-60), encaminhou declaração informando que usufrui do incentivo fiscal decorrente da Lei do Espírito Santo nº 2.508/70.

Além disso, a empresa Litoral Comércio Exterior Ltda (CNPJ nº 05.231.614/0001-06) enviou cópias das páginas do livro Registro de Saídas e do livro Registro de Apuração do ICMS, demonstrando o valor a recolher nos respectivos períodos, e cópias dos respectivos documentos de recolhimento de ICMS, fls. 905/954, tornando possível a verificação de que a empresa em questão não se utilizou dos incentivos fiscais.

Do mesmo modo a empresa Maioral Tecidos Ltda (CNPJ nº 07.117.654/0001-49) enviou cópias das páginas do livro Registro de Saídas e do livro Registro de Apuração do ICMS, demonstrando o valor a recolher nos respectivos períodos, e cópias dos respectivos documentos de recolhimento de ICMS, fls. 863/903, tornando possível a verificação de que a empresa em questão não se utilizou dos incentivos fiscais.

Com relação às empresas acima citadas, visto os motivos ali explicitados, devem ser excluídas do Auto de Infração as exigências fiscais relativas aos créditos de ICMS estornados pelo Fisco das aquisições efetuadas pelo Autuado junto a esses fornecedores.

Com relação as demais empresas, os documentos trazidos pelo Impugnante com intuito de desconstituir o lançamento, visando comprovar a não utilização dos benefícios fiscais não reconhecidos em convênios celebrados no âmbito do CONFAZ,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

portanto, concedidos em desacordo com a legislação tributária de regência do imposto, tem-se que razão não assiste à defesa, pois não foram capazes de elidir o feito fiscal.

Corretas, portanto, as exigências fiscais referentes ao ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inc. II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inc. XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75, com as exclusões acima propostas.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento para excluir as exigências quanto às aquisições das empresas: Maioral Tecidos Ltda (CNPJ: 07.117.654/0001-49); Litoral Comércio Exterior Ltda (CNPJ: 05.231.614/0001-06); Promex Comércio Importação e Exportação Ltda (CNPJ: 04.484.321/0001-60) e Rio's Comércio Importação e Exportação Ltda (CNPJ: 38.875.449/0001-76). Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Marcelo Braga Rios e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Célio Lopes Kalume. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Carlos Alberto Moreira Alves (Revisor) e Roberto Nogueira Lima.

**Sala das Sessões, 06 de outubro de 2010.**

**Luciana Mundim de Mattos Paixão**  
**Presidente**

**René de Oliveira e Sousa Júnior**  
**Relator**