

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.158/11/2ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 02.000215258-34  
Impugnação: 40.010127446-46  
Impugnante: Hipermarcas S/A  
CNPJ: 02.932074/0010-82  
Coobrigado: Minasmix Atacado Distribuidor Ltda  
Proc. S. Passivo: Eduardo Jacobson Neto/Outro(s)  
Origem: P.F/Evandro Ferreira da Cruz - Uberaba

### **EMENTA**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR ICMS/ST - RESOLUÇÃO 3166/01.** Constatou-se que a remetente das mercadorias, fez a retenção e recolhimento a menor o ICMS devido por substituição tributária, em razão de dedução indevida de parcela do ICMS da operação própria, não cobrada e não paga ao Estado de origem, em razão de benefício fiscal concedido sem aquiescência do CONFAZ, contrariando as disposições da LC nº 24/75, do RICMS/02 e da Resolução nº 3.166/01. Eleição correta da destinatária como responsável tributária solidária em face do descumprimento do dever legal pela remetente das mercadorias, com fundamento no § 18 do art. 22 da Lei nº 6.763/75 c/c o art. 15 do Anexo XV do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS/ST e Multa de Revalidação em dobro, capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75. Lançamento precedente. Decisão unânime.

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre recolhimento a menor do ICMS/ST, constatado na fiscalização de trânsito de mercadorias pelo Posto de Fiscalização “Evandro Ferreira da Cruz”, situado na Rodovia MG 427, km 40, município de Conceição das Alagoas/MG.

Cinge-se especificamente à Nota Fiscal Eletrônica nº 29614, acompanhado do respectivo DANFE (Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica), emitida pela Impugnante no Estado de São Paulo e destinada à contribuinte mineiro, em virtude de apuração incorreta do imposto devido, uma vez que o remetente das mercadorias utilizou, no cálculo do imposto a ser recolhido por substituição tributária, crédito do imposto à alíquota de 12% (doze por cento).

Exige-se o ICMS/ST e multa de revalidação.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 12/42 dos autos acompanhada dos documentos de fls. 43/117, onde alega em linhas gerais que:

- o Auto de Infração (AI) não foi devidamente motivado (fundamentado) o que afronta os princípios constitucionais da motivação (fundamentação) e,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

consequentemente, o princípio da legalidade, sendo obrigatório que todos os atos administrativos sejam corretamente motivados (fundamentados);

- a falta de motivação (fundamentação) do AI impediu que fosse exercido plenamente seu direito constitucional da ampla defesa;

- o Fisco não comprovou que a Impugnante utiliza de algum benefício fiscal em suas operações próprias no Estado de São Paulo, que lhe proporcionaria uma carga tributária de 4% (quatro por cento), fato que impingiria à Impugnante a obrigação de produzir prova impossível, pois não teria como comprovar que não usufruiu de nenhum benefício fiscal naquele Estado, tornando patente o cerceamento do direito constitucional da ampla defesa;

- é inquestionável a nulidade do AI tendo em vista que o Fisco não comprovou que a Impugnante seria optante pelo benefício fiscal instituído pelo Decreto Paulista nº 51.598/07, por meio de termo lavrado em seu livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências – RUDFTO, conforme estabelece o art. 1º, § 3º do referido decreto, nem, tampouco, que o mesmo foi instituído sem fundamento em convênio interestadual. Cita o Acórdão 19.374/09/3ª do CC/MG onde foram canceladas as exigências fiscais por falta de “prova” do ilícito alegado;

- a Impugnante teria direito de deduzir, para o cálculo do ICMS/ST, o ICMS de sua operação própria (interestadual) à alíquota de 12% (doze por cento), em razão do Decreto nº 51.598/07 estabelecer que o crédito presumido de 8% (oito por cento) se dará mediante abstenção de aproveitamento de outros créditos;

- o ICMS por ser um tributo plurifásico e não cumulativo, compensa-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias com o montante incidente na anterior. Assim sendo, o procedimento da Impugnante está de acordo com o disposto na Carta Magna, pelo princípio da não-cumulatividade o creditamento é pelo total incidente na respectiva operação;

- o Decreto nº 51.598/07 é um “regime opcional de apuração e recolhimento do ICMS”, visando a simplificação do regime de apuração do ICMS devido, não se enquadrando na restrição legal dos arts. 62, § 1º e 71, inciso VI, Parte Geral do RICMS/MG. O crédito presumido, para ser considerado um benefício fiscal, terá que ter o objetivo de reduzir o montante do ICMS devido pelo contribuinte, e não simplificar a sua apuração;

- o ICMS/ST complementar não poderia ter sido exigido com base no art. 20, inciso I do Anexo XV do RICMS/MG, tendo em vista que o ICMS por substituição tributária deve estar previsto em “lei” e não em “decreto”, conforme art. 6º da Lei Complementar nº 87/96.

Requer, preliminarmente, a nulidade do AI e no mérito a procedência da Impugnação.

Às fls. 121 dos autos consta Termo de Intimação, remetido à Impugnante determinando a apresentação em dez dias de:

1 – livro de Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências – RUDFTO;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

2 – declaração, firmada pelo contabilista responsável pela escrita da Impugnante, informando se o mesmo aplica para cálculo do ICMS o disposto no Decreto nº 51.598/07 do Estado de São Paulo, ou seja, se é utilizado o crédito presumido previsto no decreto.

Às fls. 123 dos autos, a Impugnante em resposta apresenta cópia de partes do livro RUDFTO e com relação à declaração solicitada informa sobre a impossibilidade de apresentá-la, argumentando pela falta de amparo legal a defender a pretensão do Fisco.

O Fisco, então, promove a juntada de ofício recebido instruído com as cópias do livro RUDFTO solicitado, no qual consta expressamente a opção exercida pela Impugnante concernente à utilização do crédito presumido conforme disposto no Decreto Paulista de nº 51598/07.

Em função da juntada de novos documentos abre-se então nova oportunidade de manifestação à Impugnante que reitera os argumentos já apresentados nos autos, e acrescenta:

- exigência com fundamento central no art. 1º da Resolução nº 3.166/01 não foi identificado, dentre os itens da resolução, em qual a legislação paulista estaria em descompasso com as exigências da legislação mineira. Levando-o a acreditar que a divergência seria o Decreto nº 51.598/07. No entanto, tal decreto por não estar relacionado no Anexo Único da Resolução nº 3.166/01 não poderia servir de fundamentação para glosar os créditos da Impugnante;

- o Fisco utilizou de legislação paulista, já revogada, para embasamento da exigência fiscal, tendo em vista que a legislação paulista, que se encontra em descompasso com a Resolução nº 3.166/01, está identificada no item 8.3 do Anexo Único da Resolução, a referida legislação paulista foi revogada pelo Decreto nº 51.520/07 a partir de fevereiro de 2007, portanto, não serviria para glosar os créditos da Impugnante no cálculo do ICMS/ST devido a Minas Gerais. Alega, novamente, cerceamento do direito de defesa;

- o art. 62, § 2º do RICMS/MG, e o art. 1º da Resolução nº 3.166/01 estabelecem que somente poderão ser objeto de glosa os benefícios fiscais arrolados no Anexo Único da referida resolução. Como o Decreto nº 51.598/07, do Estado de São Paulo, não consta no Anexo Único da Resolução nº 3.166/01, o crédito presumido por ele concedido não poderia ser objeto de glosa.

O Fisco se manifesta às fls. 158/172 dos autos refuta as alegações da Impugnante aos argumentos seguintes:

- o Auto de Infração contém todos os elementos necessários para que se determine, com segurança, a natureza das infrações. A citação dos dispositivos infringidos e das penalidades está correta, foram observados todos os requisitos formais e materiais necessários para atividade de lançamento prevista nos arts. 85 a 94 do RPTA/MG, aprovado pelo Decreto nº 44.747, de 03/03/08, c/c o art. 142 de CTN, sem procedência a arguição de nulidade do presente AI;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- não procedem as alegações de falta de comprovação de utilização, pela Impugnante, de algum benefício fiscal no Estado de São Paulo, diante da constatação do fato obtida por meio das cópias do livro RUDFTO (fls. 128/137);

- o Decreto nº 51.598/07, do Estado de São Paulo, foi instituído sem fundamento em convênio;

- o fato de o Decreto nº 51.598/07, supostamente estabelecer o crédito presumido de 8% (oito por cento) mediante a abstenção do aproveitamento de outros créditos pelas entradas, não confere à Impugnante a faculdade de se aproveitar da totalidade do ICMS de sua operação própria (interestadual) à alíquota de 12% (doze por cento), para o cálculo do ICMS/ST devido ao Estado de Minas Gerais, qualquer incentivo ou favor fiscal do qual resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus ao contribuinte, somente poderá ser instituído mediante a celebração de convênios no âmbito do CONFAZ;

- o Decreto nº 51.598/07, não constar do Anexo Único da Resolução nº 3.166/01, não impede a glosa dos créditos tendo em vista o disposto no parágrafo único, do art. 1º da Resolução nº 3.166/01, textualmente citados nos campos “RELATÓRIO” e “INFRINGÊNCIA/PENALIDADE” do AI (fls.02/03);

- não procedem as alegações da Impugnante de nulidade do AI e cerceamento de defesa quanto a utilização de legislação já revogada para o embasamento da exigência fiscal, pois, em momento algum, consta dos autos que foi utilizado o item 8.3 do Anexo Único da Resolução 3.166/01, e a legislação paulista nele citada para o embasamento da exigência fiscal;

- não procedem a alegação da Impugnante relacionada a não-cumulatividade do ICMS, uma vez que aludido princípio se opera na compensação do que é devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias com o montante cobrado nas anteriores;

- quanto ao fato de o Decreto nº 51.598/07 ser um simples regime próprio e especial de apuração, é temerária tal assertiva, haja vista que a Impugnante somente fez a opção pelo crédito presumido, previsto no Decreto nº 51.598/07, em razão de que tal opção lhe traria algum benefício financeiro;

- não procedem as alegações da Impugnante relacionadas à falta de previsão legal, para a exigência do ICMS devido por substituição tributária, uma vez que o instituto da substituição tributária no Estado de Minas Gerais está regularmente prevista na Lei nº 6.763/75, em seu art. 22, inciso II, § 3º e § 8º, item 1;

Ao final, requer pela procedência do lançamento.

---

### **DECISÃO**

#### **Da Preliminar**

Analisando a situação dos autos, realmente não há que se falar em nulidades sejam elas por falta de fundamentação ou motivação do Auto de Infração e dos

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

trabalhos fiscais ou mesmo por cerceamento de defesa ou desrespeito aos preceitos e garantias legais relativas ao procedimento.

O Auto de Infração e o trabalho fiscal foram lavrados e conduzidos seguindo todas as disposições legais aplicáveis.

O Auto de Infração contém todos os elementos necessários para que se determine, com segurança, a natureza das infrações. A citação dos dispositivos infringidos e das penalidades está correta, foram observados todos os requisitos formais e materiais necessários para a atividade de lançamento prevista nos arts. 85 a 94 do RPTA/MG, aprovado pelo Decreto nº 44.747, de 03/03/08, combinados com o art. 142 de CTN.

A fundamentação encontra-se lançada de forma clara, concisa e regular no corpo do próprio Auto de Infração, enquanto a motivação reside no próprio poder fiscalizatório da autoridade competente.

Diante de tais fundamentos é que restam afastados os argumentos relacionados às nulidades processuais ou legais suscitadas, constatada a regularidade do feito fiscal.

### **Do Mérito**

Conforme já mencionado, a autuação epigrafada versa sobre recolhimento a menor do ICMS/ST, constatado na fiscalização de trânsito de mercadorias pelo Posto de Fiscalização “Evandro Ferreira da Cruz”, situado na Rodovia MG 427, km 40, município de Conceição das Alagoas/MG.

Cinge-se especificamente à Nota Fiscal Eletrônica nº 29614, acompanhada do respectivo DANFE emitida pela Impugnante no estado de São Paulo e destinada à contribuinte mineiro, em virtude de apuração incorreta do imposto devido, uma vez que o remetente das mercadorias utilizou, no cálculo do imposto a ser recolhido por substituição tributária, crédito do imposto à alíquota de 12% (doze por cento).

Tais fatos se deram, em função de que a Impugnante, remetente das mercadorias, usufrui de benefício fiscal concedido sem amparo em convênios celebrados no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, conforme Decreto nº 51.598, de 23/02/07, do Estado de São Paulo, sendo o crédito do imposto vedado nos termos do art. 1º, parágrafo único da Resolução nº 3.166/01 e art. 62, § 1º do RICMS/02 de Minas Gerais. Procedimento fiscal respaldado no art. 155 da Constituição Federal, § 2º, inciso XII, alínea “g” e arts. 1º, parágrafo único e 8º, inciso I, ambos da Lei Complementar nº 24/75.

A hipótese dos autos não trata exatamente de apropriação direta de créditos, mas de mera dedução do imposto pago relativamente à operação própria, para o fim de cálculo do ICMS/ST referente às operações subsequentes com a mesma mercadoria.

Cabe destacar, que o imposto a recolher a título de substituição tributária é o valor da diferença entre o imposto calculado mediante aplicação da alíquota fixada para as operações internas sobre a base de cálculo definida para a ST, e o incidente na operação própria do remetente corretamente destacado na correspondente nota fiscal.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em outras palavras, o cálculo do imposto devido a título de ST pressupõe a dedução do valor do ICMS efetivamente cobrado pelo Estado de origem, relativamente à operação própria do remetente, mas tal dedução não se trata, rigorosamente, de apropriação de crédito do imposto, embora a este se equipare, assegurando-se assim a observância da regra da não cumulatividade no regime de substituição tributária.

Inicialmente, cumpre frisar que a regra jurídico-constitucional da não cumulatividade, tal como prevista no art. 155, § 2º, inciso I da Constituição Federal de 1988, ao estabelecer a compensação de débitos com créditos, pressupõe que os valores a serem compensados com o imposto devido em cada operação tenham sido regularmente cobrados nas operações anteriores, ainda que por outro Estado.

É incontroverso nos autos que os valores destacados nas notas fiscais a título de ICMS relativo às operações próprias da Autuada não foram integralmente recolhidos na origem, e, portanto, inadmissível a sua dedução integral no cálculo do ICMS/ST devido a Minas Gerais, como defende a Impugnante.

Importante destacar que, o princípio da não cumulatividade não foi alterado por resolução estadual, nem tampouco se encontra prejudicada de fato, 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, inciso XII, confere várias atribuições à lei complementar:

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.

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 clara 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, 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 INCISO 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.

Restou demonstrado claramente nos autos a opção exercida pela Impugnante pelo benefício fiscal previsto pelo Decreto nº 51598/07 do Estado de São Paulo.

Ao contrário daquilo que alega a Impugnante o referido decreto não institui apenas um sistema diferenciado de apuração dos tributos devidos, mas de fato cria um benefício fiscal com a redução da carga tributária incidente.

O decreto dispõe de forma solar acerca da redução da alíquota do imposto a ser considerada nas hipóteses ali previstas, dentre as quais se encontra a situação dos autos.

A despeito da restrição pela utilização de qualquer outro crédito conforme afirma a Impugnante, é fato inquestionável a redução proporcionada na alíquota aplicável, e diante de tal fato irregular a concessão do benefício fora do âmbito do CONFAZ, o que em última instância valida o trabalho Fiscal.

É vedado aos Estados concederem, unilateralmente, benefício fiscal de qualquer natureza que importe na redução do montante do imposto devido, máxime quando se tratar de operação interestadual cujo destinatário seja contribuinte do imposto, isto é, quando a operação for apta a gerar créditos para o destinatário, evitando assim a transferência para o Estado de destino do ônus financeiro do benefício.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Somente poderão fazê-lo, portanto, com a aquiescência dos demais, nos termos de convênio previamente celebrado para tal finalidade.

Como já mencionado, a prévia celebração de convênio constitui pressuposto essencial à concessão válida de créditos presumidos (isenções ou quaisquer outros benefícios fiscais do ICMS), a teor do disposto no parágrafo único, III, do art. 1º da Lei Complementar nº 24/75, *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:

(...)

III - à concessão de créditos presumidos.

O art. 8º da mesma lei complementar não deixa dúvida de que a inobservância dos seus dispositivos, isto é, a concessão de benefícios sem a celebração prévia de convênio, acarreta, além da nulidade do ato concessivo, a ineficácia do crédito atribuído ao estabelecimento destinatário da mercadoria. Confirma-se:

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.

Observe-se que, nos termos do dispositivo retro transcrito, as consequências da concessão irregular dos benefícios são de natureza distinta: a nulidade do ato, e a ineficácia do crédito.

Por derradeiro, em relação à alegada impropriedade do AI diante da ausência de enunciação do Decreto nº 51598/07 na Resolução nº 3166/01, melhor sorte não assiste à Impugnante.

O parágrafo único do art. 1º da Resolução nº 3.166/01 abrange todos os atos normativos não citados no Anexo Único, ficando, portanto, demonstrado que o rol ali encartado é meramente exemplificativo, conforme dispositivo abaixo transcrito:

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.

Parágrafo único - **O crédito do ICMS relativo a qualquer entrada de mercadoria oriunda de outra**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

**unidade da Federação somente será admitido, ou deduzido para os efeitos do Micro Geraes, na conformidade do disposto no caput, ainda que as operações estejam beneficiadas por incentivos decorrentes de atos normativos não listados no Anexo Único desta Resolução. (grifou-se).**

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, também à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Ivana Maria de Almeida (Revisora) e Fernando Luiz Saldanha.

**Sala das Sessões, 19 de abril de 2011.**

**Luciana Mundim de Mattos Paixão  
Presidente**

**Carlos Alberto Moreira Alves  
Relator**

*Cama/ml*