

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.181/11/2ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000167891-03  
Impugnação: 40.010128714-43  
Impugnante: Companhia de Bebidas das Américas - Ambev  
IE: 740358740.12-96  
Proc. S. Passivo: Luiz Gustavo Antônio Silva Bichara/Outro(s)  
Origem: DF/ Sete Lagoas

### **EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - RESOLUÇÃO 3.166/01 – INCENTIVO FISCAL. Imputação fiscal de recolhimento a menor de ICMS, em face da apropriação de parcela de imposto não cobrada e não paga ao Estado de origem, decorrente de benefícios fiscais concedidos ao desamparo de convênio interestadual, em desacordo com a regra estabelecida no art. 1º, parágrafo único e art. 8º, inciso I, ambos da Lei Complementar 24/75; art. 62, § 1º do RICMS/02 e Resolução nº 3.166/01. Legítimas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e da Multa Isolada capitulada no inciso XXVI do art. 55, ambos da Lei n.º 6.763/75. Lançamento procedente. Decisão unânime.**

### **RELATÓRIO**

#### **Da Autuação**

Versa o presente lançamento acerca das seguintes imputações fiscais relativas ao exercício de 2009:

1) aproveitamento indevido de créditos de ICMS nos meses de maio a dezembro, relativos a operações de entradas interestaduais de mercadorias beneficiadas com incentivos fiscais concedidos pelos estados de origem, sem amparo em convênios celebrados no âmbito do Confaz. Exigências de ICMS e das Multas de Revalidação e Isoladas previstas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI;

2) falta de autenticação dos livros Registro de Apuração do ICMS n.º 02 e Registro de Entradas n.º 02 a 08. Exigência da Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso II da Lei n.º 6.763/75.

A irregularidade descrita no item 1 motivou a recomposição da conta gráfica do período fiscalizado e a penalidade incidente sobre ela foi majorada em 100% (cem por cento) a título de reincidência, em virtude de penalidade idêntica constante em autuações, cujas decisões condenatórias irrecorríveis na esfera administrativa ocorreram

em 14 de novembro de 2008 e 20 de março de 2009, respectivamente, através dos Acórdãos do Conselho de Contribuintes n.ºs 18.933/08/1ª e 19.088/09/1ª.

### Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 652/683, em síntese, aos seguintes argumentos:

- reconhece como devida a indicação contida no item 2 do Auto de Infração relativa à não autenticação de livros fiscais e recolhe a multa;

- cita o art. 155, § 2º, inciso I da Constituição Federal para sustentar que o crédito do ICMS independe do efetivo recolhimento do tributo na etapa anterior, bastando a incidência do imposto na operação;

- há muito tempo consolidou-se o entendimento de que *"o imposto poderá nunca ser cobrado, mas gerará direito a crédito, posto que a incidência é aquela determinadora do crédito"*;

- cita a Súmula 571 do Supremo Tribunal Federal argumentando que o imposto "cobrado" a que se refere a Constituição é aquele devidamente calculado segundo a legislação aplicável, não sendo necessário sequer o seu destaque, o seu recolhimento ou a apresentação de documento específico para que surja o direito de crédito para o contribuinte, desde que se demonstre ter incidido o imposto na operação de que resultou a entrada da mercadoria no estabelecimento;

- a Lei Complementar nº 87/96, ao disciplinar o regime de compensação do ICMS, especificou as hipóteses e os métodos para, a dedução dos créditos, restringindo o direito ao aproveitamento somente em relação aos créditos de natureza financeira ou decorrentes da aquisição de mercadorias e serviços isentos ou não tributados;

- não há, quer na Constituição, quer na lei complementar que regulamenta o direito à compensação do ICMS, qualquer disposição que impeça o destinatário de aproveitar integralmente o crédito do ICMS incidente em operações interestaduais, quando tenha o remetente direito a crédito presumido, concedido pelo Estado de origem;

- no caso concreto, é incontroverso ter incidido o ICMS na operação interestadual;

- mesmo que uma empresa apure saldo credor do imposto ao final do período de apuração, terão os destinatários das respectivas mercadorias direito de se apropriarem do crédito correspondente ao imposto incidente em cada operação individualmente considerada e, da mesma forma, não se questiona ter o adquirente em operações interestaduais direito à apropriação integral do imposto destacado na operação quando o remetente tenha suportado alíquota igual ou superior por ocasião da entrada da mercadoria, de modo que nenhum saldo de imposto reste a ser recolhido;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- portanto, havendo destaque do imposto na nota fiscal que amparou a operação interestadual, presume-se ter ocorrido seu lançamento a débito pelo estabelecimento remetente;

- não existe base jurídica para a negativa do crédito de ICMS na hipótese dos autos, pois o imposto incidiu na operação interestadual e, por conseguinte, deve ser creditado na forma da Constituição e da Lei Complementar nº 87/96;

- a Lei Estadual n.º 6.763/75, em seu art. 28, § 5º, pretendeu impedir o contribuinte mineiro de aproveitar-se do crédito correspondente ao ICMS cobrado nas operações anteriores, quando o remetente da mercadoria usufrua de vantagens fiscais não previstas em convênio, mas exigência fiscal semelhante foi rechaçada pelos Tribunais de Justiça de São Paulo e do Estado de Minas;

- de duas uma: ou o § 5º, do art. 28 da Lei n.º 6.763/75 é inconstitucional, por violar o art. 155, § 2º, inciso I da Constituição Federal, ou restou suspensa a sua eficácia com a publicação da Lei Complementar nº 87/96 nos termos do art. 24, § 4º da Constituição Federal, mas, em qualquer caso, não se sustenta a vedação aos créditos de ICMS contida na legislação;

- admitir a aplicação da norma estadual implicaria frustrar a eficácia do regime de compensação instituído pela lei complementar;

- como se verifica do preâmbulo da Lei Complementar nº 24/75, sua finalidade é disciplinar o procedimento necessário à criação de benefícios fiscais pelos Estados e seu fundamento de validade nada tem a ver, portanto, com a disciplina do regime de compensação do ICMS, de que trata o art. 155, § 2º, XII, "c", da Constituição Federal;

- a despeito de não estar vigor, cumpre salientar que o art. 8º da Lei Complementar n.º 24/75 não tem o alcance pretendido pelo legislador estadual;

- as sanções, como se sabe, são conseqüências que o direito atribui ao descumprimento de norma jurídica, devendo haver um nexo causal entre a conduta e a sanção e, no caso, quem deve observar os procedimentos da Lei Complementar n.º 24/75 são os Estados e não os destinatários;

- portanto, os efeitos da anulação dos benefícios fiscais concedidos de forma unilateral projetam-se unicamente na relação jurídica tributária entre o Estado que os instituiu (sujeito ativo) e o contribuinte sob sua jurisdição (sujeito passivo);

- o art. 8º da Lei Complementar n.º 24/75 determina a anulação de eventual crédito outorgado ao contribuinte pelo Estado, contudo, não afasta o direito ao creditamento do ICMS incidente na entrada da mercadoria, quando o imposto deva incidir na operação de saída, ainda que em decorrência da anulação de ato unilateral que o tivesse dispensado;

- destarte, verifica-se que o art. 8º da Lei Complementar n.º 24/75 não serve como fundamento ao art. 28, § 5º da Lei n.º 6.763/75 (nem mesmo ao art. 53, inciso VI, do Decreto nº 43.080/2002 e a Resolução nº 3.166/01), pois os efeitos da declaração de nulidade do ato concessório do benefício restringem-se ao território do ente que descumpre o procedimento legalmente previsto para a respectiva outorga e não se afasta

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

o direito do contribuinte ao crédito correspondente ao ICMS devido na operação que redundou na entrada da mercadoria, mesmo quando decorrente da anulação de benefício fiscal unilateralmente concedido, ao remetente;

- a par de não encontrar fundamento em qualquer, dos dispositivos constitucionais ou de lei complementar invocados pela Fiscalização, a restrição imposta pela legislação mineira aos créditos de ICMS importa transgressão dos limites da competência tributária do Estado;

- o fato de outro Estado renunciar total ou parcialmente ao tributo que lhe competia não defere a Minas Gerais a prerrogativa de cobrar a parcela dispensada, por vias oblíquas, mediante denegação do crédito atribuído ao estabelecimento mineiro destinatário das mercadorias, que nem sequer se encontra no âmbito da norma estadual concessiva do benefício fiscal;

- cita o art. 8º do Código Tributário Nacional;

- um Estado não pode atuar como parte, juiz e executor, arvorando-se do direito de punir outros entes federativos; e a existência de precedentes judiciais confirma que somente o Poder Judiciário pode tomar medidas necessárias para coibir a guerra fiscal;

- a única interpretação possível do art. 8º da Lei Complementar n.º 24/75, sob o prisma constitucional, é a de que não pode um Estado, agindo ao seu alvedrio, negar vigência a leis editadas por outros entes federativos, antes que sobrevenha eventual decisão judicial declarando a nulidade da norma estadual concessiva de benefícios sem amparo em convênio;

- evidencia-se, nesse passo, a impossibilidade de serem adotadas medidas unilaterais pelo Estado Minas Gerais com o propósito de retaliar benefícios concedidos por outros entes tributantes pois, retirar-lhes a eficácia equivaleria a revogá-los, mitigando-se a autonomia estadual decorrente do princípio federativo;

- cita o art. 102 do Código Tributário Nacional e decisão da Min. Ellen Gracie;

- a cobrança do ICMS correspondente ao crédito glosado implica onerar o estabelecimento mineiro em virtude de benefício fiscal concedido a estabelecimento localizado em outro Estado, desconsiderando que o contribuinte do imposto dispensado somente poderia ser quem tem relação pessoal e direta com o respectivo fato gerador (art. 121, § único, inciso I do Código Tributário Nacional);

- cita os arts. 152, 170 e 5º da Constituição Federal, bem como decisões judiciais, para sustentar não ser razoável a vedação ao crédito integral do ICMS destacado em operações interestaduais, por afigurar-se meio excessivo para o alcance dos objetivos do Estado de Minas Gerais, violando direitos e garantias fundamentais;

- discute as multas aplicadas afirmando terem estas efeitos confiscatórios e a exigência de juros com base na Taxa Selic.

Ao final, pede seja provida sua impugnação e, via de consequência julgado insubsistente o Auto de Infração.

**Da Manifestação Fiscal**

O Fisco se manifesta às fls. 728/742, contrariamente ao alegado pela defesa em relação ao item 1 do Auto de Infração, considerando que o item foi quitado, em síntese, aos seguintes argumentos:

- apesar do art. 182, inciso I da Lei n.º 6.763/75, regulamentado pelo art. 110, inciso I do Regulamento do Processo e Procedimentos Tributários Administrativos, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, determinar não ser de competência do Conselho de Contribuintes a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, deve-se registrar que as teses da defesa se mostram totalmente equivocadas;

- o lançamento ora combatido baseia-se no crédito de ICMS indevidamente aproveitado em razão de benefícios fiscais concedidos, unilateralmente, sem aquiescência do CONFAZ, pelos Estados de origem dos emitentes das notas fiscais (Goiás, Pernambuco, Paraná e Rio de Janeiro), motivo pelo qual o crédito é admitido apenas na proporção em que o imposto foi recolhido;

- cita os art. 155, inciso II, § 2º, inciso XII, "g" da Constituição Federal e 1º e 8º da Lei Complementar n.º 24/75;

- ao contrário do que afirma a Autuada, essa lei complementar, apesar de ter sido editada ainda no regime constitucional anterior, foi recepcionada pela Lei Maior de 1988, ficando clara a coexistência pacífica entre as Leis Complementares n.ºs 24/75 e 87/96;

- também se equivoca a Impugnante, quando afirma que a Lei Complementar n.º 87/96 restringiu o direito de aproveitamento somente aos créditos de natureza financeira ou decorrentes de aquisição de mercadorias e serviços isentos ou não tributados pois, conforme expresso no art. 23, referida lei condiciona o aproveitamento de crédito, entre outras, à condições estabelecidas na legislação;

- no caso presente, essas condições emanam da Lei Complementar n.º 24/75 e em sua decorrência, da Lei n.º 6.763/75;

- tais mandamentos também fazem parte da legislação tributária do Estado de Minas Gerais, conforme §§ 1º e 2º do art. 62 do RICMS/02, regulamentado pela Resolução n.º 3.166/01 que tem caráter meramente operacional e elenca, exemplificativamente, créditos concedidos em desacordo com o estabelecido acima, não sendo uma lista taxativa e não inovando no mundo jurídico;

- cita decisões do Supremo Tribunal Federal e do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais (TJMG);

- os benefícios fiscais irregulares utilizados pelos remetentes das operações autuadas, localizados nos Estados de Goiás, Rio de Janeiro e Pernambuco estão expressos, respectivamente nos subitens 4.11, 7.8 e 10.1 do Anexo Único à Resolução n.º 3.166/01, já o benefício fiscal irregular utilizado pelo remetente situado no Estado do Paraná encontra-se disciplinado no item 17 do Anexo III do RICMS daquele Estado;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- considerando que a irregularidade dos aproveitamentos de créditos de ICMS glosados pelo Fisco encontra-se nitidamente comprovada, caberia a Autuada a prova em contrário, ou seja, caberia a ela demonstrar que as empresas remetentes das mercadorias não utilizaram os benefícios concedidos, coisa que não fez;

- o princípio constitucional da não cumulatividade não socorre a Autuada;

- resta comprovado que o lançamento fiscal veio exatamente em cumprimento a este princípio constitucional, à medida em evita que o Estado de Minas Gerais suporte os efeitos econômicos decorrentes de benefícios inconstitucionalmente concedidos por outros Estados a seus contribuintes, através de créditos de ICMS ilegítimos, ainda que destacados em documentação fiscal;

- cita decisão do Supremo Tribunal Federal;

- a Lei Complementar n.º 24/75 não deixa dúvidas ao dispor nos arts. 1º, inciso III e 8º, inciso I, sobre a obrigatoriedade de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal para a concessão de créditos presumidos e que a não observância dessa determinação acarretará, cumulativamente, a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao destinatário da mercadoria;

- cita o inciso VI do art. 71 do Regulamento do ICMS de Minas Gerais para sustentar que a Autuada deveria estornar de sua escrita fiscal a parcela do ICMS beneficiada unilateralmente;

- os arts. 8º e 102 do Código Tributário Nacional foram citados indevidamente pela Impugnante pois, no caso presente não ocorreu qualquer invasão de competência por parte do Estado de Minas Gerais, visto que o sujeito passivo do lançamento fiscal situa-se em suas fronteiras e foi este que apropriou os créditos de ICMS glosados;

- o feito fiscal ora combatido vem exatamente fazer valer o princípio da extraterritorialidade, disciplinado no art. 102 do Código Tributário Nacional;

- cita doutrina e jurisprudência sobre o tema;

- assim cai por terra a argumentação de que para a glosa dos créditos de ICMS seria necessária a arguição de inconstitucionalidade do benefício fiscal irregular junto ao Supremo Tribunal Federal;

- nos termos do art. 8º da Lei Complementar n.º 24/75 as consequências da concessão irregular dos benefícios são de naturezas distintas: a nulidade do ato e a ineficácia do crédito;

- improcede a tese de que a glosa dos créditos de ICMS promovida pelo Fisco implica em prejuízo ao sujeito passivo em razão de discriminação tributária e restrição ao livre exercício da atividade econômica;

- os princípios constitucionais da isonomia tributária e da livre atividade econômica, cravados no art. 150, inciso II e no parágrafo único do art. 170, ambos da Constituição Federal, em momento algum foram atingidos pelo lançamento fiscal, ao contrário, foram zelosamente observados, assim como o princípio da legalidade e o da

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

livre concorrência, previstos, respectivamente, no inciso I do art. 150 e no inciso IV do art. 170, da Carta Magna;

- em relação às arguições do caráter confiscatório das multas aplicadas, além do pedido para a aplicação de critério justo e equitativo, ressalta-se que não se inclui na competência do Conselho de Contribuintes a negativa de lei, decreto ou ato normativo, conforme o disposto no art. 182 da Lei n.º 6.763/75 e no art. 110, inciso I do RPTA/MG;

- não procede a afirmação da Autuada sobre a ocorrência de *bis in idem* face quanto a aplicação de duas penalidades para a prática de um único ato supostamente ilícito, pois as penalidades exigidas possuem fatos geradores distintos, e encontram-se em perfeita sintonia com as irregularidades apuradas;

- não se sustenta também o combate à aplicação da multa por reincidência, alegando ser uma empresa recém instalada e que os PTAs citados pelo Fisco para embasar a prática reiterada são de outro estabelecimento que possui inscrição estadual diversa, face as normas contidas no § 6º do art. 53 da Lei n.º 6.763/75;

- a aplicação da Taxa Selic está prevista no art. 226 da Lei n.º 6.763/75;

- deve-se desconsiderar o pedido de prova pericial, tendo em vista essa ser desnecessária para elucidação dos fatos, além do fato de não constar na peça impugnatória a indicação dos quesitos, conforme determina o art. 142, § 1º, inciso I do RPTA/MG.

Ao final, pede seja julgado procedente o lançamento.

---

### **DECISÃO**

Conforme mencionado na fase de relatório, o presente processo versa sobre as seguintes imputações fiscais, referentes ao exercício de 2009:

1- aproveitamento indevido de créditos de ICMS nos meses de maio a dezembro, relativos a operações de entradas interestaduais de mercadorias beneficiadas com incentivos fiscais concedidos pelos Estados de origem, sem amparo em convênios celebrados no âmbito do CONFAZ. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei n.º 6.763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 55, XXVI, da mesma lei;

2- falta de autenticação dos livros fiscais Registro de Apuração do ICMS n.º 02 e Registro de Entradas n.ºs 02 a 08. Exigência da Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso II da Lei n.º 6.763/75.

A irregularidade descrita no item 1 motivou a recomposição da conta gráfica do período fiscalizado e a penalidade incidente sobre ela foi majorada em 100% (cem por cento) a título de reincidência, em virtude de penalidade idêntica constante nas autuações n.ºs 01.000157831.87 e 01.000157891.26, cujas decisões condenatórias irrecorríveis na esfera administrativa ocorreram em 14 de novembro de 2008 e 20 de março de 2009, respectivamente, através dos Acórdãos do Conselho de Contribuintes/MG n.ºs 18.933/08/1ª e 19.088/09/1ª.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Importante destacar de pronto que a presente decisão se aterá à análise da exigência fiscal descrita no item 1 do Auto de Infração, qual seja, aproveitamento indevido de crédito, visto que a irregularidade fiscal discriminada no item 2 foi reconhecida e quitada pela Impugnante (fl. 727).

Quanto a este ponto cumpre observar que a própria a Impugnante em sua peça de defesa afirma textualmente (fls. 653/654) que “*reconhece como devida a indicação contida no item 2 do auto de infração em comento, relativa à não autenticação de livros fiscais.*”

Portanto, compete à Câmara a análise do lançamento consubstanciado no Auto de Infração em epígrafe por meio do qual exige-se da ora Impugnante ICMS, Multa Isolada e Multa de Revalidação, ambas capituladas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 55, inciso XXVI e 56, inciso II.

Tais exigências originaram-se da imputação fiscal de que a Defendente, no exercício de 2009 teria apropriado indevidamente como créditos de ICMS valores destacados em documentos fiscais de entrada que não foram cobrados nas operações anteriores, pois esses valores corresponderiam a benefícios fiscais concedidos pelos Estados de origem em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII, § 2º do art. 155 da Constituição Federal.

O feito fiscal, segundo consta do Relatório Fiscal de fl. 07, está fundamentado nos seguintes dispositivos normativos: arts. 68, 71, inciso VI e 62, § 1º, do RICMS/MG, aprovado pelo Decreto n.º 43.080/02; arts. 28, 16, incisos VI, IX e XIII, da Lei n.º 6.763/75; e arts. 1º a 3º e itens 4.11, 7.8 e 10.1 do Anexo Único da Resolução n.º 3.166/01.

Portanto, vê-se de pronto que a Resolução n.º 3.166/01 é um dos fundamentos do feito fiscal.

Estabelece citada Resolução, *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. (grifos não constam do original)

Note-se que se encontram relacionadas nos autos as notas fiscais objeto da autuação. A planilha de fls. 10/20 traz os valores referentes ao ICMS apropriado como crédito pela Impugnante, os valores de aquisição dos produtos e o cálculo dos valores a serem estornados, dentre outros dados.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em relação ao estorno do crédito apropriado em desacordo com a Resolução n.º 3.166/01, tem-se que a glosa desses créditos decorre de operações originárias de estabelecimentos localizados nos Estados de Goiás, Rio de Janeiro e Pernambuco.

Os benefícios fiscais irregulares utilizados pelos remetentes das operações autuadas, localizados nos Estados de Goiás, Rio de Janeiro e Pernambuco estão expressos, respectivamente nos subitens 4.11, 7.8 e 10.1 do Anexo Único à Resolução n.º 3.166/01 e as cópias dos atos normativos que os concedeu encontram-se acostadas aos autos.

Já o benefício fiscal irregular utilizado pelo remetente situado no Estado do Paraná encontra-se disciplinado no item 17 do Anexo III do RICMS daquele Estado, conforme cópia do decreto acostados às fls. 625/626.

A Lei Complementar n.º 24/75 expressamente decreta a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento receptor da mercadoria, cuja operação de saída se fizera de algum modo beneficiada por concessão unilateral, sem amparo em convênio firmado pelas Unidades da Federação. Obviamente, esta também se refere ao imposto ou parcela deste não paga na origem.

Assim dispõe a citada Lei Complementar n.º 24/75:

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:

I - à redução de base de cálculo;

II - à devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros;

III - à concessão de créditos presumidos;

IV - a 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;

V - às prorrogações e às extensões das isenções vigentes nesta data.

Art. 2º - .....

§ 2º - A concessão de benefícios dependerá sempre de decisão unânime dos Estados representados; .....

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.

Parágrafo único - As sanções previstas neste artigo poder-se-ão acrescer a presunção de irregularidade das contas correspondentes ao exercício, a juízo do Tribunal de Contas da União, e a suspensão do pagamento das quotas referentes ao Fundo de Participação, ao Fundo Especial e aos impostos referidos nos itens VIII e IX do art. 21 da Constituição federal.

.....

A Lei Complementar n.º 24/75, apesar de ter sido editada ainda no regime constitucional anterior foi expressamente recepcionada pela Constituição Federal de 1988, ficando clara a coexistência entre as Leis Complementares n.ºs 24/75 e 87/96.

Ressalte-se que, enquanto a Lei Complementar n.º 24/75 trata da forma dos Estados concederem benefícios fiscais, a Lei Complementar n.º 87/96 aborda as normas gerais relativas ao ICMS, previstas no inciso XII do art. 155 da Constituição Federal de 1988, que até a sua edição, eram tratadas no Convênio ICMS n.º 66/88.

Verifica-se que as normas relacionadas com a concessão de isenção, benefício ou incentivo fiscal aplicam-se a todas as Unidades da Federação, donde a impossibilidade de qualquer delas, isoladamente, conceder benefício aos contribuintes.

O Regulamento do ICMS Mineiro, na trilha das disposições contidas na Lei Complementar n.º 24/75, estabelece:

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 à 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.

(grifo aposto)

No mesmo sentido a redação do art. 68, *caput*:

Art. 68 - O crédito corresponderá ao montante do imposto corretamente cobrado e destacado no documento fiscal relativo à operação ou à prestação. (grifos não constam do original)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Existe também a previsão expressa da legislação para o estorno do crédito na situação em foco:

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

.....

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

..... (grifos não constam do original)

Todas estas disposições são claras ao determinar que o montante do crédito a que o contribuinte mineiro tem direito corresponde à parcela não cobrada na origem.

Desta forma, o Estado de Minas Gerais, interpretando a Lei Complementar n.º 24/75, claramente definiu que o contribuinte mineiro não poderá se valer do crédito do imposto relativo à vantagem econômica decorrente da concessão de incentivo ou benefício fiscal em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal.

Entretanto, apenas com a publicação da Resolução n.º 3.166/01 foi dada plena eficácia ao disposto no retro transcrito art. 62 do Regulamento do ICMS pois, foi exatamente a partir de tal publicação que o Estado informou aos seus administrados os benefícios dados por outras Unidades da Federação que entendia contrários ao texto constitucional.

Neste diapasão, foi extremamente importante a publicação da Resolução n.º 3.166/01 na qual está descrito o benefício, a mercadoria, o valor contábil, o valor apropriado como crédito, e o valor admitido por Minas Gerais como passível de creditamento.

A publicidade é um princípio administrativo porque se entende que o Poder Público deve agir com a maior transparência possível, a fim de que os administrados (no caso os contribuintes) tenham, a toda hora, conhecimento do que os administradores (na hipótese o Fisco) estão fazendo. É imprescindível a publicação de atos que devam surtir efeitos externos, fora dos órgãos da Administração.

Insta destacar que a publicidade é um requisito de eficácia e moralidade do ato administrativo e se faz pela inserção do ato no jornal oficial, para conhecimento do público em geral, bem como para início de produção de seus efeitos. Como bem lembra José Afonso da Silva, “*a publicação oficial é exigência da executoriedade do ato que tenha que produzir efeitos externos.*”

A Fiscalização encontra-se adstrita aos termos da Resolução n.º 3.166/01 que dita a forma como esta deve proceder em seus trabalhos, nas hipóteses de estorno de crédito tal como aqui apreciada.

Portanto, o trabalho fiscal para estorno de crédito deve ser fundado nas normas estaduais, inclusive na Resolução n.º 3.166/01 de onde se extrai não só a condição do fornecedor, como também os valores passíveis de creditamento.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Da análise das planilhas elaboradas pelo Fisco, verifica-se que as notas fiscais objeto da autuação foram efetivamente emitidas por contribuintes sediados em outras Unidades da Federação e que o cálculo dos valores exigidos se deu de conformidade com as determinações da Resolução n.º 3.166/01.

Ressalte-se que a não-cumulatividade do ICMS, prevista no art. 155 da Constituição Federal de 1988, se opera através da compensação do imposto devido em cada operação com aquele cobrado na operação antecedente. Nesta linha, traçou Minas Gerais seu entendimento exposto na já citada Resolução SEF/MG n.º 3.166/01, no sentido de que se parcela do ICMS deixou de ser cobrada pelo Estado de origem da mercadoria, em função de incentivo/benefício fiscal, não pode esta parcela ser compensada em operações posteriores.

A forma utilizada pelo Estado remetente das mercadorias para conceder o benefício fiscal mencionado acima fere, no entendimento do Poder Executivo Mineiro, normas estabelecidas pela Constituição Federal de 1988, que determinam que a concessão de benefícios fiscais deve ser deliberada entre os Estados.

Mas, mesmo nesta hipótese, Minas Gerais reconhece o crédito relativo à parcela paga no Estado de origem. A forma utilizada pela Fiscalização no caso dos autos permite a certeza e liquidez necessárias à manutenção do lançamento.

Conforme dita o parágrafo único do art. 142 do Código Tributário Nacional *“a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.”*

Tal vinculação se dá justamente às normas emanadas do Estado. Assim, ao Fisco não é dado optar por uma forma de apuração do crédito tributário se há outra expressamente prevista nas normas às quais ele se encontra vinculado. É este o caso dos autos, pois a Resolução n.º 3.166/01, amparada, como já demonstrado, em outras normas de hierarquia superior, estabeleceu que o crédito a ser estornado é exatamente, nem mais, nem menos, aquele relativo ao imposto não pago na origem.

Contrariamente ao alegado pela defesa, não se visualiza inobservância da regra da não cumulatividade.

Também não estão presentes nos autos quaisquer elementos que demonstrem que os remetentes das mercadorias, cujo crédito é objeto de estorno, não gozam de benefícios na origem.

Como já dito e merece ser repetido, como o benefício fiscal concedido pelos Estados de Goiás, Rio de Janeiro e Pernambuco constam em normas emanadas e publicadas por estes Estados a presunção lógica é de que estes tenham sido aproveitados pelos emitentes dos documentos fiscais relativos aos quais o crédito está sendo estornado. Está é a prova que o Fisco mineiro apresenta.

Em relação à tese defendida pela Impugnante em relação aos arts. 8º e 102 do Código Tributário Nacional tem-se que, no caso presente não ocorreu qualquer invasão de competência por parte do Estado de Minas Gerais, visto que o sujeito passivo do lançamento fiscal situa-se em suas fronteiras e foi este que apropriou os créditos de ICMS guarecidos.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O feito fiscal ora analisado vem exatamente fazer valer o princípio da extraterritorialidade, disciplinado no art. 102 do Código Tributário Nacional.

Tal princípio prescreve que para a legislação tributária de um Estado vigorar além de seu respectivo território, há que haver convênio que reconheça a extraterritorialidade.

Ora, se o Estado de Minas Gerais não reconheceu através de um convênio os atos normativos que concederam os benefícios fiscais pelos Estados de origem dos remetentes das mercadorias, ele não está obrigado a suportar o ônus de compensar o crédito do imposto advindo dessas concessões.

Nos termos do art. 8º da Lei Complementar n.º 24/75 as consequências da concessão irregular dos benefícios são de naturezas distintas: a nulidade do ato e a ineficácia do crédito.

Com relação à primeira, não há dúvida que por se tratar da anulação de um ato normativo do Estado concedente, o Estado destinatário interessado somente poderá pleiteá-la em juízo, por não deter poderes para tanto.

Já no que diz respeito à ineficácia dos créditos, podem os Estados destinatários estabelecerem as regras de aproveitamento sem a necessidade de interveniência do Judiciário, pois estes detêm competência para legislar sobre o imposto, inclusive em matéria de apuração (obrigação principal) e escrituração (obrigação acessória).

Também não podem ser acolhidas as razões de defesa acerca da Resolução nº 3.166/01, alegando que esta é inconstitucional por ferir o princípio da legalidade, até mesmo por força da limitação contida no art. 110 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, que assim determina:

Art. 110. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda;

II- a aplicação de equidade.

Em relação às multas aplicadas discorda a Impugnante de seu montante e forma.

No que tange à principal causa da majoração da penalidade deve ser ressaltado que há provas nos autos da ocorrência da reincidência na forma da legislação estadual.

Não é possível admitir a tese da Impugnante de ser ela uma empresa recém instalada no Estado de Minas Gerais sendo os processos citados pelo Fisco de responsabilidade de outra unidade, que não ela.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Realmente os processos que se prestaram a configuração da reincidência são relativos a inscrições estaduais diversas.

Contudo, para configuração da reincidência à luz da legislação estadual, devem ser vistos todos os estabelecimentos da empresa.

Neste sentido, veja-se a disposição contida no § 6º do art. 53 da Lei n.º 6.763/75, *in verbis*:

Art. 53 - .....  
§ 6º - Caracteriza reincidência a prática de nova infração cuja penalidade seja idêntica àquela da infração anterior, pela mesma pessoa, considerando-se em conjunto todos os seus estabelecimentos, dentro de cinco anos, contados da data em que houver sido reconhecida a infração anterior pelo sujeito passivo, assim considerada a data do pagamento da exigência ou da declaração de revelia, ou contados da data da decisão condenatória irrecorrível na esfera administrativa, relativamente à infração anterior. (grifos não constam do original)

Afirma a Impugnante estar configurada a ocorrência de *bis in idem* face a aplicação de duas penalidades para a prática de um único ato supostamente ilícito, sendo que, a seu ver, a multa específica prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei n.º 6.763/75 absorveria a multa genérica, prevista no art. 56, inciso II, do mesmo diploma legal.

Entretanto, tal tese não pode ser acolhida pois as referidas penalidades tratam de condutas distintas e encontram-se em perfeita sintonia com as irregularidades apuradas.

A Multa Isolada, chamada pela Impugnante de específica prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei n.º 6.763/75, trata-se de multa por descumprimento de obrigação acessória, no caso o aproveitamento indevido de créditos de ICMS.

Importante verificar a conduta a ser sancionada descrita por tal dispositivo legal:

Art. 55 - As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a 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;  
.....

Já a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei n.º 6.763/75, refere-se ao descumprimento da obrigação principal, ou seja, o não pagamento de ICMS devido, a saber:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 56 - Nos casos previstos no inciso III do artigo 53, serão os seguintes os valores das multas:

.....  
II - havendo ação fiscal, a multa será de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, observadas as hipóteses de reduções previstas nos §§ 9º e 10 do art. 53.  
.....

No que tange à controvérsia a respeito dos juros de mora lastreados na Taxa Selic, cabe ressaltar que a medida também se encontra dentro dos parâmetros normativos estaduais aos quais o Conselho de Contribuintes tem seu limite de competência adstrito.

Com efeito, prevê o art. 127 da Lei n.º 6.763/75, que os débitos decorrentes do não recolhimento de tributos e multas no prazo legal terão seus valores corrigidos em função da variação do poder aquisitivo da moeda, segundo critérios adotados para correção dos débitos fiscais federais.

A matéria vem, ainda, regida no art. 226, da mesma Lei, que estabelece:

Art. 226 - Sobre os débitos decorrentes do não-recolhimento de tributos e multa nos prazos fixados na legislação, incidirão juros de mora, calculados do dia em que o débito deveria ter sido pago até o dia anterior ao de seu efetivo pagamento, com base no critério adotado para cobrança de débitos fiscais federais.

Os critérios adotados para cobrança dos débitos fiscais federais estão disciplinados na Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, especificamente no art. 5º, § 3º, com a seguinte redação:

Art. 5º - O imposto de renda devido, apurado na forma do artigo 1º, será pago em quota única, até o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração.

.....  
§ 3º - As quotas do imposto serão acrescidas de juros equivalente à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

A atualização monetária dos créditos tributários do Estado, bem como, a cobrança de juros de mora já eram previstos pela Resolução n.º 2.554/94, quando foi editada a Resolução n.º 2.816/96, introduzindo a Taxa Selic como parâmetro para cálculo dos juros moratórios incidentes sobre pagamentos de créditos tributários em atraso.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Atualmente, a matéria encontra-se regulamentada pela Resolução n.º 2.880/97, que revogou expressamente a Resolução n.º 2.554/94. O art. 1º daquela norma é claro ao dispor que os créditos tributários, cujos vencimentos ocorressem a partir de 1º de janeiro de 1998 seriam expressos em reais e, quando não pagos nos prazos previstos em legislação específica, acrescidos de multa e de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema de Liquidação e Custódia (SELIC) estabelecida pelo Banco Central do Brasil.

A pré citada Resolução acha-se ajustada aos critérios definidos para cobrança dos débitos federais, conforme condicionado em dispositivos da Lei n.º 6.763/75, já aludidos.

Conveniente comentar que a alteração do *quantum* do tributo é prerrogativa de lei, mas a incidência de juros de mora, questionados, não implica nenhuma alteração de lei, mas tão somente compensar a parcela do tributo não paga no prazo legal.

Desta forma, o procedimento sob exame não afronta as disposições legais, mas ao contrário, pauta-se exatamente de acordo com os parâmetros da legislação de regência.

Em relação ao assunto, e como subsídio, vale a pena reportar à lição do mestre Sacha Calmon Navarro Coelho que, em sua obra *Infrações Tributárias e suas Sanções* leciona:

“Adicionalmente (os juros de mora) cumprem papel de assinalada importância como fator dissuasório de inadimplência fiscal, por isso que, em época de crise ou mesmo fora dela, no mercado de dinheiro busca-se o capital onde for mais barato. O custo da inadimplência fiscal deve, por isso, ser pesado, dissuasório, pela cumulação da multa, correção monetária e dos juros”. (Editora Resenha Tributária, p. 77).

Deixa-se de tecer comentários acerca das alegações de inconstitucionalidade e impropriedade de textos regulamentares, por exceder as competências do Órgão julgador, conforme previsto no art. 110 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além da signatária, os Conselheiros Raimundo Francisco da Silva (Revisor), Carlos Alberto Moreira Alves e Ivana Maria de Almeida.

**Sala das Sessões, 04 de maio de 2011.**

**Luciana Mundim de Mattos Paixão  
Presidente/Relatora**