

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.418/12/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000172019-16
Impugnação: 40.010131076-31
Impugnante: Fortaço Ferro e Aço Ltda.
IE: 062058988.00-20
Proc. S. Passivo: Vinícius Mattos Felício/Outro(s)
Origem: DF/Belo Horizonte - DF/BH-3

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - RESOLUÇÃO 3.166/01 - Constatado recolhimento a menor de ICMS em face da apropriação de parcela do imposto não cobrado e não pago ao Estado de origem destacado em notas fiscais de fornecedores com estabelecimento no Estado do Espírito Santo, beneficiados com incentivos fiscais concedidos sem amparo em convênios celebrados no âmbito do CONFAZ. Procedimento fiscal respaldado no art. 155, § 2º e inciso XII, alínea "g" da Constituição Federal, art. 1º, parágrafo único e art. 8º, inciso I, todos 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, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75. Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Da Autuação

Trata a autuação de recolhimento a menor do ICMS, no período de 01/10/09 a 30/06/11, em face de aproveitamento indevido de crédito de ICMS destacado em notas fiscais de entradas emitidas por empresas sediadas no Estado do Espírito Santo beneficiárias de incentivos fiscais concedidos sem amparo em convênios celebrados no âmbito do CONFAZ, portanto, em desacordo com a legislação tributária de regência do ICMS.

Exigiu-se ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.

Os Itens 1.22 e 1.23 do Anexo Único da Resolução SEF/MG nº 3.166, de 11/07/01, determinam que, pelas operações procedentes de estabelecimentos atacadistas e da indústria metal mecânica sediados no Estado do Espírito Santo, o valor do ICMS admitido para aproveitamento como crédito para a apuração do imposto devido ao Estado de Minas Gerais é de 1% (um por cento) e 2,7% (dois vírgula sete por cento), respectivamente, face à concessão de crédito presumido. Tal determinação tem origem em incentivos fiscais concedidos unilateralmente pela unidade da Federação de origem, Estado do Espírito Santo (art. 107, inciso XXI do RICMS/ES e art. 530-L-F, II do RICMS/ES e Decreto nº 2.004-R/08), em desacordo com a Lei Complementar nº 24/75,

frustrando a aplicação do preceito da não cumulatividade prevista no inciso I do § 2º do art. 155 da Constituição Federal/88.

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procuradores regularmente constituídos, Impugnação às fls. 217/243, nos seguintes termos, em apertada síntese:

- argui a nulidade do Auto de Infração sob o argumento de vício na constituição do crédito tributário em face de ausência de provas de qual o benefício efetivamente foi aproveitado pelos seus fornecedores, cujo encargo de provar é atribuição do Fisco;

- afirma que houve cerceamento do seu direito de defesa, em razão de violação aos princípios do contraditório e ampla defesa, na medida em que não é possível depreender do Auto de Infração qual o montante do crédito tributário decorre de cada item do Anexo Único da Resolução nº 3.166/01;

- o princípio da não cumulatividade do ICMS é auto aplicável, cabendo ao legislador infraconstitucional, tão somente, disciplinar a forma em que os contribuintes exercerão o seu direito constitucional de aproveitar o crédito do imposto;

- os limites ao creditamento do imposto encontram-se nos arts. 20 e 21 da Lei Complementar nº 87/96, não sendo permitido que legislação dos Estados crie restrições que a CR/88 e a lei complementar não previram;

- a Resolução nº 3.166/01 é inconstitucional na medida em que impõe limitações ao princípio da não cumulatividade, impedindo o pleno aproveitamento dos créditos destacados nos documentos fiscais decorrentes de aquisições de mercadorias junto a fornecedores estabelecidos em outros Estados da Federação;

- o imposto destacado nos documentos fiscais de aquisição de mercadorias deve compor a conta gráfica do adquirente na medida em que é ele que suporta o ônus tributário da operação, já que o ICMS se encontra embutido no preço da mercadoria adquirida;

- afirma que Minas Gerais não sofre nenhum prejuízo pelo fato de o fornecedor, localizado em outro Estado da Federação, usufruir de benefícios fiscais concedidos à revelia do Confaz;

- não se pode penalizar o contribuinte, que de boa fé se credita do imposto destacado em documento fiscal, com base em ato infralegal;

- traz doutrina a respeito do direito ao crédito do imposto destacado em documento fiscal de aquisição de mercadorias, em observância ao princípio da não cumulatividade;

- cita decisão do STJ no RMS nº 31.714/MT, que assegurou ao destinatário o direito ao creditamento do imposto, cujo remetente era beneficiário de crédito presumido;

- menciona decisão do STF na Medida Cautelar nº 2611/MG, em que se deferiu liminar suspendendo e execução fiscal.

Requer, ao final, a procedência da impugnação.

Taxa de Expediente recolhida conforme cópia de DAE às fls. 255 dos autos.

Da Manifestação Fiscal

O Fisco em manifestação de fls. 258/272, refuta as alegações da defesa, alegando sucintamente o seguinte:

- todos os dispositivos utilizados para capitulação legal das irregularidades descritas no Auto de Infração se encontram vigentes, não tendo sido alterados até a data do lançamento;

- verificando os dispositivos constantes do parágrafo único, art. 1º, c/c o inciso I do art. 8º, todos da Lei Complementar nº 24/75, não se constata nenhuma menção à necessidade de comprovação da efetiva utilização, por parte do remetente, de benefício fiscal concedido pelo Estado de origem;

- também não se constata, em análise ao art. 62, § 1º do RICMS/02, qualquer menção que vincule a utilização de vantagem ou benefício fiscal, pelo remetente, para que se efetive o cumprimento da determinação ali contida;

- ressalta que, ao contrário do alegado na defesa da Impugnante, é perfeitamente identificável na planilha do Anexo I, na coluna – Crédito Admitido, que sob o valor da base de cálculo de ICMS incidiu o percentual permitido para creditamento constante na Resolução nº 3.166/01, nos itens 1.22 e 1.23;

- há dispensa de prova para os fatos sobre os quais militam presunções absolutas, conforme disposto no inciso IV do art. 334 do CPC – Lei nº 5.869 de 11/01/73, mas quanto às presunções relativas, que admitem provas em contrário, estas invertem o ônus da prova, ilustrando tal entendimento, temos a resposta dada à Consulta de Contribuinte nº 229/07;

- face o exposto na referida Consulta nº 229/07 bem como o constante no art. 198 do CTN mostra-se descabida a informação da Impugnante de que não é dotada de poder de polícia para questionar a validade dos benefícios fiscais de seus fornecedores, e, a afirmação de que este poder detém a Fiscalização citando o art. 37, XXII da CF/88;

- quanto ao estorno do crédito em razão de benefícios concedidos pelo Estado do Espírito Santo, afirma que o estorno foi motivado pelo fato de serem os remetentes das mercadorias beneficiários de incentivos fiscais concedidos sem amparo em convênio celebrado no Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ;

- afirma que o simples destaque de ICMS na nota fiscal de saída não representa, necessariamente, recolhimento do mesmo por parte do remetente, havendo a necessidade de observância dos valores componentes da sistemática de apuração “débito-crédito”;

- o princípio da não cumulatividade do ICMS, para fins de apuração do imposto, está fundamentado não no simples destaque e sim, no efetivo e integral recolhimento do tributo. Portanto, se não se consumir o recolhimento integral do imposto destacado pelo fornecedor/remetente em nota fiscal, devido pela saída da

mercadoria, não há que se falar em “crédito fiscal contra o sujeito ativo”. Trata-se, neste caso, de destaque fictício (amparado por incentivo), sem o respectivo lastro de recolhimento;

- destaca que a Resolução nº 3.166/01 foi editada apenas com o objetivo de esclarecer o contribuinte mineiro e de orientar o Fisco quanto a operações realizadas ao abrigo de atos normativos, concessivos de benefício fiscal, que não observaram a legislação de regência do tributo para serem emanados;

- enfatiza que não houve nenhuma ilegitimidade do Estado ou invasão de competência na edição da resolução, mas apenas o legítimo exercício da competência constitucionalmente outorgada aos Estados federados visando restabelecer o princípio da neutralidade do ICMS, dando efetividade à regra da não cumulatividade constitucional e à observância do art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “g” da Carta Magna, que exige a edição de Convênio entre os Estados para a concessão de benefícios;

- afirma que as concessões unilaterais à revelia do CONFAZ, e sem observância da Lei Complementar nº 24/75, não são oponíveis a qualquer outro ente tributante estadual da Federação, e que o art. 62, do RICMS/02 explicita bem a questão;

- segundo o Egrégio Supremo Tribunal Federal, a “guerra fiscal” afronta o art. 155, § 2º, inciso II, alínea “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;

- o Regulamento do ICMS de Minas Gerais prescreve, expressamente, no inciso VI do art. 71, que o imposto não cobrado na origem deve ser estornado.

Finaliza pedindo que seja julgado procedente o lançamento.

DECISÃO

Da preliminar de nulidade do lançamento

Os argumentos da Impugnante são no sentido de arguir a nulidade do lançamento em face de ausência de provas que motivaram o lançamento cujo encargo de provar, no seu entendimento, é atribuição do Fisco. Alega ainda que não ficou comprovado qual o benefício efetivamente aproveitado pelo seu fornecedor.

Afirma, ainda, que houve cerceamento do seu direito de defesa, em razão de violação aos princípios do contraditório e ampla defesa, na medida em que não é possível depreender do Auto de Infração qual o montante do crédito tributário decorre de cada item do Anexo Único da Resolução nº 3.166/01.

Sem razão a defesa. Na medida em que a fundamentação fática e jurídica das exigências fiscais está bem demonstrada na peça fiscal, sendo composto de diversas planilhas as quais foram encaminhadas ao Contribuinte e encontram-se anexadas às fls. 16/24 dos autos, demonstrando, detalhadamente, as irregularidades praticadas pela Impugnante e a origem das exigências fiscais, o que lhe proporcionou a perfeita compreensão das irregularidades que lhe são imputadas, como se depreende das suas próprias razões de defesa.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A descrição das irregularidades cometidas consta claramente no campo “Relatório” do Auto de Infração (fls. 08/09) e no “Relatório Fiscal” (fls. 12/14), o mesmo acontecendo com os dispositivos legais relativos às infringências e penalidades, que constam do campo próprio da peça fiscal.

Esclareça-se, por oportuno, que a Autuada inclui em sua defesa a transcrição de todos os dispositivos legais tidos pelo Fisco como infringidos, relacionados com os itens estornados, o que evidenciou a compreensão do lançamento e proporcionou o pleno exercício do direito de defesa. Vê-se, portanto, que não assiste razão à Impugnante quanto a nulidade do Auto de Infração.

Por outro, há de se destacar que a Resolução nº 3.166/01 tem caráter meramente operacional e informativo, cujo objetivo é dar conhecimento tanto aos contribuintes quanto à própria Fiscalização de determinados benefícios concedidos irregularmente, assim entendidos aqueles instituídos unilateralmente pela legislação dos Estados de origem das mercadorias, sem a prévia e necessária celebração de convênios interestaduais para esse fim, sendo certo que, nos termos do art. 8º, inciso I da Lei Complementar nº 24/75, está o Estado de destino (no caso, Minas Gerais) autorizado a estornar os créditos no montante da vantagem econômica decorrente desses benefícios, eis que ineficazes.

Assim, independentemente do ato pelo qual o benefício tenha sido instituído pelo Estado de origem estar ou não arrolado no Anexo Único da mencionada resolução, impõe-se ao Fisco mineiro verificar a regularidade dos créditos aproveitados pelo destinatário da mercadoria, efetuando a respectiva glosa na hipótese de constatação de concessão irregular do benefício (tal como o fez no caso concreto), nos termos do § 5º do art. 28 da Lei nº 6.763/75, que assim dispõe:

Art. 28 - O imposto é não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores por este Estado ou outra unidade da Federação.

(...)

§ 5º Na hipótese do caput, não se considera cobrado, ainda que destacado em documento fiscal, o montante do imposto que corresponder a vantagem econômica decorrente de concessão de incentivo ou benefício fiscal em desacordo com o disposto na alínea "g" do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição da República.

(...)

Ademais, quanto às alegações de que não foram comprovadas pelo Fisco que os fornecedores da Impugnante fizeram uso de benefícios fiscais e que o ato normativo que subsidia o item 1.22 do Anexo Único da Resolução nº 3.166/01 foi revogado pelo Estado do Espírito Santo, por se tratar de questão de mérito, será tratada adiante.

Posto isto, rejeitam-se as prefaciais de nulidade arguidas pela Impugnante.

Do Mérito

Consoante relato acima versa a autuação sobre recolhimento a menor de imposto, no período de outubro de 2009 a junho de 2011, em decorrência de aproveitamento de créditos de ICMS, destacado em notas fiscais emitidas por empresas localizadas no Estado do Espírito Santo, cujos remetentes se aproveitaram de benefícios fiscais concedidos em desacordo com a legislação tributária, explicitados na Resolução nº 3.166/01, uma vez que tais valores de ICMS não foram regularmente recolhidos ao Estado de origem.

As operações em questão estão inseridas nos itens 1.22 e 1.23 da Resolução nº 3.166/01, tendo sido os benefícios fiscais concedidos à revelia de convênio por meio do art. 107, inciso XXI e art. 530-L-F, inciso II do RICMS do Espírito Santo (Decreto nº 1090-R) e Decreto nº 2.004-R/08, motivo pelo qual o crédito é admitido apenas na proporção em que o imposto foi recolhido.

O Fisco elaborou o Relatório Fiscal contendo o detalhamento das irregularidades apuradas e respectiva capitulação das infringências e penalidades e, o demonstrativo do crédito tributário por exercício e período (fls. 12/14).

O trabalho fiscal contém a planilha de fls. 16/20, onde o Fisco relacionou todas as notas fiscais emitidas pelos fornecedores capixabas relativas ao estorno do crédito objeto do lançamento. Nesta planilha, há o demonstrativo do valor do crédito aproveitado pela Impugnante/Autuada, do crédito admitido pelos itens 1.22 e 1.23 constantes no Anexo Único da Resolução nº 3.166/01 e, ainda, a parcela do crédito estornado.

Verifica-se, por meio da planilha (fls. 16/20), a ocorrência do aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos à compensação integral de imposto destacados em notas fiscais de operações interestaduais, cujos remetentes das mercadorias são beneficiários de incentivos fiscais, sem amparo em convênios celebrados no âmbito do CONFAZ, contrariando o disposto no art. 1º da Resolução SEF/MG nº 3.166/01.

Figuram como emitentes das notas fiscais objeto do estorno as empresas: Perfilados Rio Doce S/A, CNPJ 03.461082/0001-60 e 03.461082/0002-40, Arcelormittal Brasil S/A, CNPJ 17.469701/0053-06 e Diaço Distribuidora de Aço Ltda. CNPJ 28.168102/0001-30, todas estabelecidas no Espírito Santo.

Analisando cada situação no contexto da Resolução, tem-se que:

a) As notas fiscais emitidas pelas empresas Perfilados Rio Doce S/A, CNPJ 03.461082/0001-60 e 03.461082/0002-40 e Arcelormittal Brasil S/A, CNPJ 17.469701/0053-06, se enquadram no subitem 1.23 do Anexo Único da Resolução nº 3.166/01, na medida em que se tratam de operações de venda de produção do estabelecimento, cujos produtos dizem respeito à indústria metal mecânica, e alcança as “NF emitidas a partir de 30/01/08”.

Nesse sentido, da análise das notas fiscais (fls. 45/83), verifica-se que as operações correspondentes estão classificadas pelo remetente no CFOP 6.101 – “Venda de produção do estabelecimento”. Portanto, trata-se de operação para a qual a

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Resolução determina o estorno do crédito presumido concedido de 9,3% (nove vírgula três por cento).

b) As notas fiscais emitidas pela empresa Diaço Distribuidora de Aço Ltda., CNPJ 28.168102/0001-30, estabelecida no Espírito Santo, cujas operações se enquadram no subitem 1.22, do Anexo Único da Resolução nº 3.166/01 (Estabelecimento Atacadista), e alcança, portanto, as “NF de Estabelecimento Atacadistas emitidas a partir de 01/08/03”.

Igualmente, analisando as notas fiscais (fls. 26/44), constata-se que todas as operações dizem respeito a venda de mercadorias adquiridas e/ou recebidas de terceiros, praticadas por estabelecimento atacadista, conforme tela de consulta ao cadastro do Sintegra, às fls. 209. Portanto, trata-se de operação para a qual a Resolução impõe o estorno do crédito presumido concedido de 11% (onze por cento).

Logo, não há dúvida sobre o enquadramento das operações de entradas envolvendo as operações na Resolução nº 3.166/01, o que justifica o estorno dos créditos em questão.

A defesa da Impugnante está centrada no tripé: falta de comprovação de que os fornecedores tenham utilizados os benefícios mencionados na Resolução nº 3.166/01; da inconstitucionalidade desse ato normativo e da revogação do dispositivo que autorizava o benefício fiscal no Estado do Espírito Santo.

Com efeito, a legislação sobre o assunto é clara e precisa quanto ao princípio da não cumulatividade, ao direito de apropriação ao crédito e vedações decorrentes de apropriações indevidas, não exigindo esforço de interpretação além do método literal ou gramatical, conforme abaixo:

A exigência do estorno do ICMS aproveitado da parcela não cobrada na origem, não se fundamenta exclusivamente na Resolução nº 3.166/01, mas em disposições inseridas na legislação, e, sobretudo, na Constituição Federal/88, que determina no art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “g”, que a lei complementar disporá sobre a forma como Estados e Distrito Federal concederão isenções, benefícios e incentivos fiscais.

Constituição Federal

Art. 155

(...)

§ 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:

(...)

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. (grifou-se)

A Lei Complementar nº 24/75, recepcionada pela Constituição Federal de 1988, dispõe sobre a necessidade de convênios para concessão de quaisquer incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais:

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.

O § 2º do art. 2º é taxativo:

Art. 2º -

(...)

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

E conclusivo o art. 8º:

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.

De ver-se, assim, que as normas aplicam-se a todas as Unidades da Federação, donde a impossibilidade de qualquer delas, isoladamente, conceder qualquer benefício a seus contribuintes, mormente quando possa repercutir em prejuízo de outro ente tributante, como na espécie.

A legislação mineira, regulamentando o assunto, apresenta os seguintes dispositivos:

LEI 6763/75

Art. 28- O imposto é não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores por este Estado ou outra unidade da Federação.

(...)

§ 5º Na hipótese do caput, não se considera cobrado, ainda que destacado em documento fiscal, o montante do imposto que corresponder a vantagem econômica decorrente de concessão de incentivo ou benefício fiscal em desacordo com o disposto na alínea "g" do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição da República.

De se destacar que a legislação tributária mineira, especificamente no § 1º do art. 62 do RICMS/02, considera não cobrada a parcela do imposto beneficiada com incentivos fiscais concedidos indevidamente, dispondo o seguinte:

RICMS/02

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. (g.n.).

§ 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. (Grifou-se).

§ 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.

No mesmo sentido, dispõe o 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. (Grifou-se).

E ordena estornar valor de imposto destacado e não cobrado na origem:

RICMS/02

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 art. 62 deste Regulamento.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Resolução 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.

Assim, a concessão de benefícios fiscais por um Estado, sem a celebração de convênio ratificado pelas demais Unidades da Federação, infringe normas disciplinadoras do ICMS, tornando nulo este ato e sem efeito o crédito fiscal do estabelecimento adquirente das mercadorias, conforme determinação contida na Lei Complementar nº 24/75.

O que transparece claro, portanto, é que a parcela do crédito outorgado constitui-se imposto não cobrado e não pago, não gerando crédito ao adquirente da mercadoria.

Desta forma, ao destacar o imposto à alíquota de 12% (doze por cento), em operação interestadual, o remetente não o faz sobre o valor corretamente cobrado, havendo, por conseguinte, um excedente que não deve ser suportado pelo Estado destinatário.

Depreende-se, assim, que os estornos dos créditos efetuados pelo Fisco não ofendem o princípio da não cumulatividade do imposto. Ao contrário, foram efetuados com a estrita observância do mesmo.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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. Mauricio Corrêa, DJ 27.2.2004; ADI nº 2.387/DF, [...]).

No preâmbulo do CAT-36/2004, está expresso que se trata de ato amparado diretamente em normas legais, especificamente, no art. 36, § 3º, da Lei Estadual 6.374, de 1º 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

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 tributo 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,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, inciso XII, alínea “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, XII, 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). 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 transcrita.

Assim, o Estado do Espírito Santo, ao beneficiar 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.

Cumpra ainda anotar que o Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais em decisão no Processo n.º 1.0079.06.290086-9/004(1) - Relator: Des. Alberto Vilas Boas - data do julgamento 26/05/09 e publicação em 23/06/09 – deliberou sobre a

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

questão, adotando os fundamentos consignados no Acórdão n.º 298643.01, conforme excerto abaixo transcrito:

É DE SE VER QUE, NA VERDADE, A EDIÇÃO DA RESOLUÇÃO 3166, DE 11/07/2001, ALTERADA PELA RESOLUÇÃO 3209, DE 04/12/2001, NÃO TEM O CONDÃO DE INOVAR NO ORDENAMENTO JURÍDICO, PELO CONTRÁRIO, APENAS PRESERVA AS NORMAS TRIBUTÁRIAS, SEJAM ELAS CONSTITUCIONAIS OU INFRACONSTITUCIONAIS.

NA REALIDADE, NÃO SERIA MESMO DE SE CONCEBER QUE A ECONOMIA MINEIRA SE VISSE AFETADA PELA UNILATERAL CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS POR OUTROS ESTADOS DA FEDERAÇÃO, O QUE TORNARIA LETRA MORTA OS PRECEITOS TRIBUTÁRIOS CONTIDOS NO ART. 150, § 6º E ART. 155, § 2º, XII, 'G' DA CARTA MAGNA, VIOLANDO TAMBÉM AS DISPOSIÇÕES CONTIDAS NA LEI COMPLEMENTAR 24/75, QUE EXIGEM A CELEBRAÇÃO DE CONVÊNIO ENTRE OS ESTADOS E O DISTRITO FEDERAL PARA QUE SE PROCEDA A DETERMINADAS GRACIOSIDADES FISCAIS.

NESSE COMPASSO, OS ATOS NORMATIVOS SUPRAMENCIONADOS NADA MAIS FIZERAM DO QUE ORIENTAR OS AGENTES FAZENDÁRIOS PARA QUE SE ACAUTELASSEM DIANTE DA POSSIBILIDADE DE APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS FISCAIS ILEGÍTIMOS, EVITANDO, ASSIM, QUE HOUVESSE APROVEITAMENTO DE VALORES QUE NÃO FORAM EFETIVAMENTE RECOLHIDOS AO FISCO.

Pretende a Impugnante que o crédito do imposto somente venha a ser estornado após a pronúncia de nulidade do ato concessório pelo Poder Judiciário.

Mais uma vez, sem razão a Defesa. A norma em questão é autoaplicável, bastando para tanto que o benefício fiscal concedido não tenha sido aprovado pelo CONFAZ.

E, para isso, não há se perquirir o Poder Judiciário, bastando averiguar junto ao rol de convênios expedidos pelo Conselho Nacional de Política Fazendária.

No tocante à utilização dos benefícios fiscais junto ao Estado do Espírito Santo, melhor sorte não assiste a Impugnante, uma vez que a defesa não carrou aos autos provas substanciais de que o imposto tenha sido recolhido na integralidade ao Estado de origem.

No presente caso aplica-se a hipótese de presunção relativa inserida na norma tributária. Segundo Paulo de Barros Carvalho, as presunções legais “*inserem-se no âmbito processual das provas, visando a caracterizar ou positivar meros fatos ou situações de fato que se encaixem nas molduras jurídicas*”. Todavia, há dispensa de prova para os fatos sobre os quais militam presunções absolutas, conforme disposto no inciso IV do art. 334 do CPC – Lei nº 5.869 de 11/01/73, mas quanto às presunções relativas, que admitem provas em contrário, estas invertem o ônus da prova.

Sobre esta questão, é necessário deixar claro que, se de um lado o Fisco detém a presunção legal de que ocorrera o aproveitamento indevido de crédito, tendo

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

em vista que o Estado remetente outorgou benefícios fiscais aos fornecedores da Impugnante/Autuada, mais especificamente das mercadorias remetidas, por outro lado, quando da instrução processual, pode o Contribuinte ilidir esta presunção, apresentando documentos que comprovem que os remetentes não usufruíram de tais benefícios.

Assim, cabe a Impugnante comprovar a legitimidade de seus créditos, nos termos da Resolução nº 3.166/01. Desta forma, é ela quem deve produzir a prova de legitimidade, pois o Fisco mineiro funda-se em legislação do Estado de origem, que autoriza o remetente a pagar menos do que deve.

A Consulta de Contribuinte nº 229/07 bem explica a questão, conforme partes relevantes adiante transcritas:

(...)

Preliminarmente, informa-se que os benefícios fiscais relativos ao ICMS somente podem ser concedidos por meio de convênios celebrados entre as unidades da Federação (Estados e Distrito Federal) no âmbito do CONFAZ, conforme dispõe a CR/88, Art. 155, § 2º, inciso XII, alínea "g"; bem como a Lei Complementar nº 24/75, art. 8º; a Lei Estadual nº 6763/75, art. 28, § 5º, e o RICMS/02, Parte Geral, art. 62, § 1º.

Qualquer benefício fiscal concedido unilateralmente por determinada unidade da Federação não obriga a unidade de destino do produto ou serviço a suportar o crédito do ICMS correspondente ao incentivo.

(...)

Sabendo-se que o Estado do Espírito Santo concedeu benefício fiscal à revelia dos ditames da Lei Maior, não há cabimento reclamar de que o estorno do crédito exigido no Auto de Infração dependa de prévia declaração de nulidade do ato que o tenha concedido no Estado de origem da mercadoria.

Noutra linha, sustenta a Impugnante a revogação do inciso XXI do art. 107 do Regulamento do ICMS capixaba pelo Decreto nº 2.098-R.

Ao contrário da informação da Impugnante, o inciso XXI não fora revogado do ordenamento capixaba em 17/12/03, mas sim inserido em 24/06/03, tendo produzido efeitos até 31/08/08, conforme destaca o RICMS/ES:

Inciso XXI **incluído** pelo Decreto n.º 1.168-R, de 24.06.03, efeitos de 01.08.03 até 31.08.08: (Grifou-se)

Cabe observar que o Decreto n.º 2.082-R, de 27/06/08, com efeitos a partir de 01/09/08, revogou o inciso XXI do art. 107 do RICMS/ES, mas acresceu ao art. 530 do Regulamento do ICMS/ES o mesmo benefício fiscal com a seguinte redação:

Art. 2º. O Capítulo XXXIX-A do Título II do RICMS/ES fica acrescido da Seção XI-B, com a seguinte redação:

Seção XI-B

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Das Operações Realizadas por Estabelecimento Comercial Atacadista

Art. 530-L-R-B. O estabelecimento comercial atacadista estabelecido neste Estado poderá, a cada período de apuração, estornar, do montante do débito registrado em decorrência de suas saídas interestaduais, destinadas a comercialização ou industrialização, o percentual equivalente a trinta e três por cento, de forma que, após a utilização dos créditos correspondentes apurados no período, a carga tributária efetiva resulte no percentual de um por cento.

Desta forma, o período fiscalizado, outubro/2009 a maio/11, encontra-se dentro da vigência dos dispositivos do RICMS/ES que concederam o benefício fiscal não autorizado em convênio.

Por tudo, estão corretas as exigências de ICMS, multa de revalidação e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Tiago Abreu Gontijo e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. José Roberto de Castro. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Sauro Henrique de Almeida (Revisor), Ivana Maria de Almeida e Antônio César Ribeiro.

Sala das Sessões, 21 de março de 2012.

**José Luiz Drumond
Presidente / Relator**