

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

Acórdão: 18.862/10/2ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000164776-67  
Impugnação: 40.010127163-59  
Impugnante: Voa Distribuidora Ltda  
IE: 223757167.00-30  
Proc. S. Passivo: Valdir Rodrigues/Outro(s)  
Origem: DF/Divinópolis

***EMENTA***

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - RESOLUÇÃO 3.166/01 - Constatou-se o aproveitamento indevido de créditos de ICMS destacados em notas fiscais de fornecedor de outra Unidade da Federação, beneficiado com incentivos fiscais em seu Estado de origem, sem amparo em convênios celebrados no âmbito do CONFAZ. Procedimento fiscal respaldado no art. 155 da Constituição Federal, § 2º, inc. XII, alínea "g" e art. 1º, parágrafo único e art. 8º, inc. I, ambos da Lei Complementar nº 24/75. Crédito vedado nos termos do art. 62, § 1º do RICMS/02 e da Resolução SEF nº 3.166/01. Corretas as exigências fiscais de ICMS, Multa de Revalidação prevista na Lei nº 6.763/75, art. 56, inc. II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inc. XXVI da mesma lei. Lançamento procedente. Decisão unânime.**

***RELATÓRIO***

**Da Autuação**

A autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS, no período de janeiro de 2008 a outubro de 2009, em face da apropriação indevida, pelo Autuado, de créditos de ICMS provenientes de registros de notas fiscais relativas a entradas decorrentes de operações interestaduais cujo remetente está beneficiado com incentivos fiscais não reconhecidos em convênios celebrados no âmbito do CONFAZ, portanto, em desacordo com a legislação tributária de regência do ICMS.

O procedimento fiscal foi respaldado no art. 155 da Constituição Federal, § 2º, inc. XII, alínea "g" e art. 1º, parágrafo único e art. 8º, inc. I, ambos da Lei Complementar nº 24/75. Crédito vedado nos termos dos arts. 62, § 1º e 71, inc. VI, ambos da Parte Geral do RICMS/02, e Resolução SEF nº 3.166/01.

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

O processo encontra-se devidamente constituído com o Auto de Início da Ação Fiscal – AIAF (fls. 07); Auto de Infração – AI (fls. 02/03); Demonstrativo de

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Correção Monetária e Multas – DCMM (fls. 04/05); Termo de Encerramento e Verificação Fiscal e Devolução de Documentos (fls. 09); Relação de Notas Fiscais com Apropriação de Crédito de Forma Irregular (fls. 10/11); Recomposição da Conta Gráfica (fls. 12/13); Demonstrativo do Crédito Tributário (fls. 14); cópia dos textos legais infringidos (fls. 16/20); cópia dos textos legais de concessão do benefício fiscal pelo Estado da Bahia (fls. 21/24); cópias das notas fiscais objeto da autuação (fls. 29/60) e cópia do livro Registro de Entradas (fls. 61/86).

### **Da Impugnação**

Inconformado, o Autuado apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 90/100, com documentos anexados às fls. 101/139, alegando resumidamente que:

- o AI foi lastreado em norma administrativa (Resolução), cuja aplicação é feita tão somente em presunção, transfere para o destinatário, que adquire mercadorias devidamente acobertadas por notas fiscais onde o imposto devido na origem encontra-se corretamente destacado, o dever de pagar para este Estado o valor que alega ter sido reduzido na origem em benefício do remetente;

- cada uma das unidades federativas é autorizada pela Constituição a instituir o ICMS no âmbito do seu território. Contudo, as unidades federativas são obrigadas pela Lei Maior a adotar princípios que operam como limitativos do poder de tributar. Não pode o instituidor do imposto exigir do contribuinte conhecimento de todas as normas do tributo no país, inclusive da existência ou não de benefícios ilegais concedidos por outros estados, sob pena de lhe ser vedado, a título de crédito, o aproveitamento do valor corretamente destacado nas notas de compras;

- o direito ao abatimento (crédito) trata-se de preceito constitucional e nem lei nem atos administrativos podem livremente disciplinar este instituto;

- a limitação ao crédito, referente às operações com benefícios irregularmente concedidos em outras UFs, tem como base simples presunção;

- o benefício concedido ao fornecedor em questão trata-se de crédito presumido e este é forma de amortização aceita pelo titular do débito;

- ainda que frequente neste Egrégio Conselho a aprovação dos estornos dos valores supostamente não cobrados na origem, o mesmo não acontece em relação à Multa Isolada prevista no art. 55, inc. XXVI da Lei nº 6.763/75.

Requer a procedência da Impugnação.

### **Da Manifestação Fiscal**

O Fisco, em fundamentada manifestação de fls. 144/146, refuta as alegações do Autuado, aos argumentos de que:

- o presente AI se fundamenta em recolhimento a menor de ICMS devido a apropriação irregular de créditos de ICMS objeto de aquisições de calçados em operações interestaduais com fornecedor favorecido com benefício fiscal concedido em

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

desacordo com a Lei Complementar nº 24/75, ou seja, unilateralmente concedido pela unidade federada, no caso, o Estado da Bahia;

- a Resolução nº 3.166/01 informa claramente em seu item 3.24 a vedação à apropriação integral do crédito nas referidas operações, informando os dispositivos legais que concederam tal benefício;

- o AI não se fundamenta em presunção conforme informa o Impugnante, nem tampouco tem embasamento a alegação de desobrigação de conhecimento da legislação de outras Unidades da Federação: toda a matéria está amplamente demonstrada para que os contribuintes mineiros a observem;

- não foi ferida de nenhuma forma a não cumulatividade apontada pelo Impugnante, pois todas as normas que a regulamentam preveem o abatimento (creditamento) do que foi devido (cobrado) na operação anterior, conforme o disposto no art.155, § 2º, inc. I da Constituição Federal vigente;

- os benefícios fiscais relacionados ao ICMS concedidos sem a ratificação das demais unidades federadas no âmbito do CONFAZ são irregulares e os Estados de destino não são obrigados a reconhecê-los. Se assim fosse, estes estariam suportando o ônus dos benefícios concedidos, indiretamente através do reconhecimento dos créditos (valores destacados nos documentos fiscais e não recolhidos efetivamente);

- a alegação do Impugnante de que crédito presumido é forma de amortização do débito não se tratando de benefício, não procede, pois a vedação à concessão de crédito presumido, como forma de benefício fiscal, sem a ratificação das demais unidades da federação, está claramente prevista no artigo 1º, parágrafo único, inc. III da Lei Complementar nº 24/75;

- o Impugnante não trouxe nenhum fato novo e não apresentou nenhum erro material no presente AI.

Requer que seja julgado o lançamento procedente o lançamento.

---

### **DECISÃO**

Versa o presente contencioso sobre recolhimento a menor de ICMS em face da apropriação indevida, pelo Autuado, de créditos de ICMS provenientes de registros de notas fiscais relativas a entradas decorrentes de operações interestaduais cujo remetente está beneficiado com incentivos fiscais não reconhecidos em convênios celebrados no âmbito do CONFAZ, portanto, em desacordo com a legislação tributária de regência do ICMS.

As operações em questão estão inseridas no item 3.24 da Resolução SEF nº 3.166/01 tendo sido os benefícios fiscais concedidos à revelia de convênio, motivo pelo qual o crédito é admitido apenas na proporção em que o imposto foi recolhido.

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

**Art. 155** (omissis)

(...)

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

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

(...)

XII - cabe à lei complementar:

(...)

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

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

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

Parágrafo único - o disposto neste artigo também se aplica:

(...)

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

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

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

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

sua revogação total ou parcial dependerá de aprovação de quatro quintos, pelo menos, dos representantes presentes.

(...)

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

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

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

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

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

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

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

A Resolução SEF nº 3.166/01, norma operacional que orienta o Fisco e os contribuintes, para dar cumprimento ao art. 62, § 2º do RICMS/02, disciplina em seu art. 1º a forma em que será admitido o crédito, 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.

Importante destacar que o princípio da não cumulatividade não foi alterado por resolução estadual, pois a referida norma estadual de caráter meramente operacional

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

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.

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

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

O Ministro Gilmar Mendes deixou consignado:

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

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

ADEMAIS, O REFERIDO COMUNICADO, COMO EXPLICA A COORDENADORIA DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA DO ESTADO DE SÃO PAULO, TEM POR ESCOPO UNICAMENTE PRESTAR

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 TRIBUTOS QUE DEVERIA SER RECOLHIDO PELO VENDEDOR DE MATÉRIA-PRIMA, A INADMISSÃO DO CRÉDITO, NO ESTADO DE DESTINO, NÃO AFRONTA O PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE DO ICMS. RE 109.486/SP, RELATOR MINISTRO ILMAR GALVÃO, "DJ" DE 24.4.92. II. - AGRAVO NÃO PROVIDO.

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

Segundo o egrégio Supremo Tribunal Federal, a “guerra fiscal” afronta o art. 155, § 2º, inc. 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.

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,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

MEDIANTE A PRODICALIZAÇÃO 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 inc. VI do art. 71, que o imposto não cobrado na origem deve ser estornado:

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

(...)

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

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

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

(...)

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

Assim, o Estado da Bahia, 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.

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

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

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Pela Fazenda Pública Estadual,



**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

sustentou oralmente o Dr. José Roberto de Castro. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Carlos Alberto Moreira Alves (Revisor) e Roberto Nogueira Lima.

**Sala das Sessões, 07 de julho de 2010.**

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

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

CC/MG