

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

Acórdão: 18.879/10/2ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000164577-80  
Impugnação: 40.10127141-19  
Impugnante: Makro Atacadista S/A  
IE: 062211204.05-79  
Proc. S. Passivo: Stanley Martins Frasão/Outro(s)  
Origem: DF/Juiz de Fora

***EMENTA***

**CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO – RESOLUÇÃO Nº 3.166/01.** Constatou-se a apropriação indevida de parcela de créditos de ICMS destacados em notas fiscais emitidas por fornecedores situados em outra Unidade da Federação, beneficiados com incentivos fiscais concedidos sem amparo em convênio firmado no âmbito do CONFAZ (Conselho Nacional de Política Fazendária), em desacordo com o disposto na Constituição Federal, art. 155, § 2º, inc. XII, alínea "g" do inc. XII e art. 1º, parágrafo único e art. 8º, inc. I, ambos da Lei Complementar nº 24/75. Crédito vedado nos termos no art. 62, § 1º do RICMS/02 e Resolução SEF nº 3.166/01. Corretas as exigências fiscais de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inc. II e Multa Isolada prevista no art. 55, inc. XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75. Lançamento procedente. Decisão unânime.

***RELATÓRIO***

**Da autuação**

O presente contencioso versa sobre a apropriação indevida de parcela de créditos de ICMS destacados em notas fiscais emitidas por fornecedores situados em outra Unidade da Federação (UF), beneficiados com incentivos fiscais concedidos sem amparo em convênio firmado no âmbito do CONFAZ (Conselho Nacional de Política Fazendária), em desacordo com o disposto na Constituição Federal, art. 155, § 2º, inc. XII, alínea "g" do inc. XII e art. 1º, parágrafo único e art. 8º, inc. I, ambos da Lei Complementar nº 24/75, no período de 08/03/06 a 30/06/09, constatada mediante Verificação Fiscal Analítica (VFA) com recomposição da conta gráfica.

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

O processo encontra-se devidamente instruído, dele constando a seguinte documentação:

- Auto de Início de Ação Fiscal - AIAF e respectivo Aviso de Recebimento - AR (fls. 02/03);

- Auto de Infração - AI (fls. 04/05);

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- Demonstrativo de Correção Monetária e Multas - DCMM (fls. 06 e 07);
- Relatório Fiscal (fls. 08/12);
- cópias reprográficas da Recomposição da Conta Gráfica levada a efeito no âmbito do PTA nº. 01.000164556.21, cujos valores foram considerados quando da realização da VFA ensejadora da presente autuação (fls. 13/21);
- recomposição da Conta Gráfica referente aos exercícios de 2006 a 2009 (fls. 22/30);
- documento intitulado “Planilha de Apuração do ICMS a Estornar”, contendo a relação detalhada dos documentos fiscais objeto do estorno efetuado (fls. 31/37);
- cópias reprográficas do livro Registro de Entradas (por amostragem), relativamente ao período compreendido entre os exercícios de 2006 a 2009 (fls. 38/66).

### **Da Impugnação**

Inconformado, o Autuado apresenta, tempestivamente e por procurador legalmente constituído, Impugnação às fls. 71/91, alegando, em síntese, o que se segue.

Preliminarmente, argui a nulidade do AI por suposta violação ao disposto no art. 89 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), estabelecido pelo Decreto Estadual nº. 44.747, de 3 de março de 2008. Segundo entende, o AI não teria sido motivado com a clareza e precisão exigidos, eis que não restaria evidenciado o benefício fiscal que suscitou o estorno dos créditos.

Quanto ao mérito, aduz a inexistência de responsabilidade da sua parte, enquanto adquirente dos produtos, pelos benefícios fiscais eventualmente concedidos por outra UF (no caso, o Estado do Rio de Janeiro) em desacordo com as disposições legais, haja vista que não lhe caberia “fiscalizar” a legislação da sobredita UF.

Ressalta que as operações efetivamente ocorreram, tendo sido os produtos entregues em seu estabelecimento, resultando daí o seu direito ao crédito. Por este motivo, entende inadequada a conduta do Fisco mineiro, o qual, ao invés de se valer de disposições contidas em resolução estadual (Resolução nº. 3.166, de 2001), deveria empreender os procedimentos judiciais cabíveis, questionando o benefício fiscal no foro próprio, qual seja, junto ao Supremo Tribunal Federal.

Assevera, ainda, que resultaram violados os princípios constitucionais da não cumulatividade, livre iniciativa, livre concorrência e legalidade, este último em decorrência da inexistência de base legal que sustente o feito fiscal.

Por fim, manifesta entendimento no sentido de que as penalidades exigidas, sobre serem “desproporcionais”, também se mostram abusivas e dotadas de caráter confiscatório, situação esta que, a seu ver, decorre do fato de lhe estarem sendo imputadas duas multas com o fito de punir uma só conduta.

Em reforço à sua argumentação cita excertos doutrinários e jurisprudenciais que entende estarem em consonância com as razões acima expendidas.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em conclusão, pede que o E. Conselho de Contribuintes julgue improcedente o lançamento fiscal, ou, caso assim não entenda, que sejam as multas reduzidas.

### **Da manifestação fiscal**

O Fisco, por seu turno, no âmbito da manifestação de fls. 317/326, refuta as alegações da defesa, solicitando, de plano, a rejeição da preliminar arguida, uma vez que o AI ora combatido contém todos os elementos necessários à perfeita caracterização do feito. Neste contexto, menciona que toda a documentação que compõe o lançamento foi integralmente encaminhada ao Autuado, restando daí o perfeito entendimento do trabalho fiscal, haja vista que os aspectos a ele relacionados encontram-se minuciosamente abordados na impugnação apresentada.

Quanto ao mérito, após destacar a existência de diversas outras autuações lavradas contra o Impugnante, relativamente à matéria ora discutida, descreve detalhadamente os procedimentos adotados no curso da ação fiscal, após o que passa a indicar os dispositivos legais e regulamentares nos quais fundamentou sua conduta.

Além disso, cuida também de trazer aos autos decisões prolatadas pelo Egrégio Supremo Tribunal Federal no sentido da indispensabilidade da celebração de convênio para fins de concessão de benefícios fiscais em tema de ICMS, nos termos do disposto na Lei Complementar nº. 24/75.

Isto posto, contradiz as alegações do Impugnante também no que concerne à suposta inadequação das penalidades cominadas, valendo-se, para tanto, das disposições contidas na Lei Estadual nº. 6.763/75, disciplinadora da matéria.

Ao final, propugna pela manutenção integral do lançamento.

---

### ***DECISÃO***

### **Da Preliminar**

O Impugnante suscita preliminar de nulidade da autuação por ofensa ao disposto no art. 89 do RPTA/MG, alusivo aos requisitos mínimos que deverão constar do Auto de Infração. Neste sentido, alega haver sido prejudicado em função do desconhecimento de informações necessárias à perfeita caracterização da infração que lhe fora imputada pelo Fisco.

Não procedem tais alegações.

Consoante se depreende da análise da documentação que instrui os autos, resultam inquestionavelmente atendidas as exigências regulamentares, uma vez que o AI contém todos os elementos hábeis à plena identificação da infração, bem como dos pertinentes dispositivos legais violados.

É de se ressaltar, ademais, que, como bem assinalado pelo Fisco, foi encaminhada ao Autuado toda a documentação referente ao trabalho executado (Recomposição da Conta Gráfica, Planilha de Apuração do ICMS a Estornar, Relatório Fiscal, etc), estando nela consignadas as informações requeridas pela legislação.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Cumprе salientar, por oportuno, que consta do Relatório Fiscal (fl. 10) a expressa indicação do subitem 7.6 do Anexo Único da Resolução nº. 3.166/01, onde se encontra referenciado o benefício fiscal concedido pelo Estado do Rio de Janeiro (crédito presumido nas operações com farinha de trigo e mistura pré preparada de farinha de trigo para panificação, dentre outros produtos) ao arpejo das normas constitucionais. Como se não bastasse, o próprio conteúdo da impugnação interposta pelo Autuado é prova bastante de que as imputações fiscais foram adequada e suficientemente compreendidas.

Logo, não há se falar em nulidade do Auto de Infração, conforme arguido pelo Impugnante.

### **Do Mérito**

Cuida-se, portanto, de glosa parcial de créditos em decorrência da concessão, por parte do Estado do Rio de Janeiro, de benefício fiscal sem a necessária aquiescência do CONFAZ, relativamente às operações com farinha de trigo e mistura pré-preparada de farinha de trigo para panificação.

Referida matéria, como é sabido, encontra sua disciplina original definida no texto da Constituição da República, mais especificamente no seu art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “g”, *in verbis*:

Art. 155 (omissis)

(...)

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

(...)

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.

Posta a questão nestes termos, impõe-se sejam consideradas as disposições constantes da Lei Complementar requerida pela Constituição, nos termos acima vistos. Neste diapasão, temos que a Lei Complementar nº. 24/75 e cujos preceitos, por força da chamada “teoria da recepção”, permaneceram aplicáveis não obstante a superveniência da novel ordem constitucional inaugurada com a Carta de 1988, no cumprimento de tal mister, assim dispõe:

**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:

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

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

(...)

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

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

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

Como não poderia deixar de ser, a legislação tributária deste Estado agasalhou os comandos maiores insculpidos nos diplomas acima referidos, e o fez nos seguintes termos:

### **Lei nº 6.763/75**

**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 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. (grifamos)

### **RICMS/02**

**Art. 62** (omissis)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 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.

Isto posto, com supedâneo no disposto no art. 62, § 2º do RICMS/02 (acima transcrito), a Secretaria de Estado de Fazenda cuidou de editar a Resolução nº. 3.166, de 11 de julho de 2001.

À toda evidência, descabe cogitar da suposta inexistência de fundamento legal que ampare o lançamento ora questionado. Não procedem, destarte, as alegações do Impugnante, segundo as quais o Fisco teria agido tão somente com base numa Resolução. Esta, por sinal, representa, antes de mais nada, um esforço no sentido de sistematizar, num único diploma normativo, os diversos benefícios fiscais unilateralmente concedidos pelas Unidades da Federação (ou, pelo menos, aqueles que chegaram ao conhecimento da SEF), no contexto do que se convencionou denominar "guerra fiscal".

Referida sistematização, conforme expressamente assinalado nos "consideranda" da Resolução em comento, visa também a acudir a "necessidade de esclarecer o contribuinte mineiro e de orientar a fiscalização quanto a operações realizadas ao abrigo de atos normativos, concessivos de benefício fiscal, que não observaram a legislação de regência do tributo". Sabe-se que a "Resolução", enquanto instrumento normativo, é espécie do gênero "normas complementares", a que se refere o art. 100, inciso I do Código Tributário Nacional e, como tal, falece-lhe aptidão para inovar no ordenamento jurídico.

Ocorre, todavia, que a autuação fiscal não encontra suporte exclusivamente na dita Resolução, mas, antes, em todo um conjunto de normas disciplinadoras do regime de compensação do ICMS, inaugurado, como visto, pela própria Constituição da República. Dito de outro modo, ainda que, *ad argumentandum*, a Resolução nº. 3.166/01 não houvesse sido editada ou mesmo na hipótese de sua eventual revogação, em nada se alterariam as restrições impostas ao aproveitamento de créditos do ICMS, quando não relacionados à efetiva incidência do imposto no Estado de origem.

Convém registrar, a propósito, que deste entendimento não discrepa a jurisprudência do E. Tribunal de Justiça de Minas Gerais, conforme está a demonstrar o julgado abaixo, colacionado à guisa de exemplificação:

ICMS. BENEFÍCIOS FISCAIS CONCEDIDOS UNILATERALMENTE PELO ESTADO DE ORIGEM. NÃO-APROVAÇÃO PELO CONFAZ. INCONSTITUCIONALIDADE. APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITO NO ESTADO DESTINATÁRIO . ESTORNO. POSSIBILIDADE. -

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

CONSTATADO O APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DE ICMS DECORRENTES DE OPERAÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS, CUJOS REMETENTES FORAM BENEFICIADOS, NA ORIGEM, POR INCENTIVOS FISCAIS NÃO RECONHECIDOS POR CONVÊNIO DO CONFAZ, APRESENTA-SE LEGÍTIMO O SEU ESTORNO, PORQUANTO SEM VALIDADE A LEI DO ESTADO CONCEDENTE, QUE DESCUMPRE MANDAMENTO CONSTITUCIONAL - ALÍNEA 'G', XII, § 2º DO ART. 155 DA CF/88 - E LEI COMPLEMENTAR 24/75, OS QUAIS OBRIGAM SEJAM TAIS CONCESSÕES AUTORIZADAS EM CONVÊNIO, PELA UNANIMIDADE DOS ESTADOS REPRESENTADOS NO CONFAZ (TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE MINAS GERAIS - ACÓRDÃO Nº 1.0079.06.290084-4/001(1) - 04 NOVEMBRO 2008)

De igual modo também se manifestaram, em reiterados julgados, os nossos tribunais superiores. Tal como já mencionado em Acórdãos anteriores proferidos por este E. Conselho de Contribuintes (v.g., Acórdão nº. 19.527/10/3ª), confira-se, a propósito, o entendimento exarado nos autos do REsp 925794/MG (14/04/09):

NÃO OFENDE O ART. 19 DA LEI COMPLEMENTAR 87/96 ATO DE GOVERNO LOCAL (ARTS. 62, § 1º E 71, VI DO RICMS/MG) QUE RESTRINGE O CREDITAMENTO DE ICMS INCIDENTE SOBRE OPERAÇÕES INTERESTADUAIS COM BENS OU SERVIÇOS OBJETO DE INCENTIVO FISCAL CONCEDIDO EM VIOLAÇÃO ÀS DISPOSIÇÕES DA LEI COMPLEMENTAR 24/75.

No mesmo sentido, mencione-se, por todos, o seguinte pronunciamento do Supremo Tribunal Federal:

RE-AGR 423658 / MG

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.

No que pertine às arguições de inconstitucionalidade apresentadas pelo Impugnante, inclusive no que respeita às penalidades aplicadas, impende ressaltar a impossibilidade de seu acolhimento, haja vista o balizamento imposto, por força do art. 110 do RPTA, à competência deste Órgão Julgador. Registre-se, todavia, que, as multas de revalidação e isolada aplicadas encontram-se em perfeita consonância com as disposições legais de regência da matéria (Lei Estadual nº. 6.763, de 1975).

Com relação ao pedido de redução das penalidades, nos termos do que dispõe o art. 53, § 3º da Lei nº. 6.763/75, temos que o benefício não pode ser aplicado

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

ao caso presente uma vez que a infração resultou em falta de pagamento do imposto, restando caracterizada, portanto, a vedação prevista no art. 53, § 5º, item 2, da citada lei.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, também à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Rafael Balanin e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Gleide Lara Meirelles Santana. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Carlos Alberto Moreira Alves (Revisor) e Ricardo Wagner Lucas Cardoso.

**Sala das Sessões, 3 de agosto de 2010.**

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

**Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior**  
**Relator**