

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.419/11/1ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000167012-31  
Impugnação: 40.010128377-09  
Impugnante: Distribuidora de Calçados Amigão Ltda  
IE: 062391140.06-31  
Proc. S. Passivo: Marcelo Braga Rios/Outro(s)  
Origem: DF/BH-2/Belo Horizonte

### **EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - RESOLUÇÃO 3.166/01 - Constatou-se o aproveitamento indevido de créditos de ICMS destacados em notas fiscais de fornecedores de outras Unidades da Federação, beneficiados com incentivos fiscais em seus Estados de origem, 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, ambos da Lei Complementar nº 24/75. Crédito vedado nos termos do art. 62, § 1º do RICMS/02 e da Resolução nº 3.166/01. Exige-se ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75. Entretanto, deve-se excluir as exigências fiscais relativas às empresas fornecedoras situadas no Estado do Ceará (Grendene S/A, Reebok Produtos Esportivos do Brasil Ltda e Vulcabrás Distribuidora de Artigos Esportivos Ltda) e, ainda, para admitir o estorno dos créditos na proporção de 90% (noventa por cento) em relação às empresas Paquetá Calçados Ltda até dezembro de 2009, e Calçados Malu Bahia Ltda até dezembro de 2008, bem como, acolher o estorno na forma demonstrada pela MHL Calçados Ltda, por meio dos demonstrativos de apuração do ICMS e planilhas auxiliares acostados aos autos. Lançamento parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade.**

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre o aproveitamento indevido de créditos de ICMS, no período de janeiro de 2005 a junho de 2010, pela Autuada, provenientes de registros de notas fiscais de entradas, relacionadas no anexo IV dos autos, por amostragem, às fls. 182 a 273, relativas às entradas decorrentes de operações interestaduais cujos remetentes estão beneficiados com incentivos fiscais não reconhecidos em convênios celebrados no âmbito do CONFAZ, portanto, em desacordo com a legislação tributária de regência do ICMS.

Exige-se ICMS, multa de revalidação de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, prevista no art. 56, II da Lei 6.763/75 e multa isolada de 50% (cinquenta por cento) do valor do crédito indevidamente apropriado, prevista no art. 55, XXVI da mesma lei.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 274/294. Junta procuração e cópias de documentos às fls. 295/354.

De início, a Autuada argui a decadência do período compreendido entre janeiro/abril de 2005, já que foi pessoalmente intimada do Auto de Infração em 27/04/10;

Em seguida, informa que envidou esforços para obter informações e documentos junto aos fornecedores, mas que ainda não os obteve e que declarações, livros e documentos serão posteriormente juntados ao processo.

Cita voto da Ministra Helen Gracie do STF no sentido de que é inconstitucional a prática de restringir o direito ao crédito como retaliação à guerra fiscal.

Prossegue em suas alegações pontuando, em suma as seguintes divergências:

- quanto ao estorno dos créditos de aquisições procedentes do Estado da Bahia, o benefício é de até 99% (noventa e nove por cento), sendo que a empresa Paquetá utilizou o benefício de 90% (noventa por cento) até dezembro de 2009 e de 99% (noventa e nove por cento) a partir de janeiro de 2010 e a empresa Malu Bahia utilizou o benefício de 90% (noventa por cento) até dezembro de 2008 e 99% (noventa e nove por cento) a contar de janeiro de 2009;

- ainda no caso da Bahia, em consonância com o item 3.60 da Resolução 3.166, deve-se considerar que o benefício é condicional;

- quanto ao estorno dos créditos de aquisições procedentes do Estado do Mato Grosso do Sul, pela legislação deste Estado, o benefício é sobre o saldo devedor do ICMS, e não havendo saldo devedor, não há que se falar em benefício;

- quanto ao estorno dos créditos de aquisições procedentes do Estado do Ceará, o crédito presumido previsto no Decreto nº 27.491/04 não abrange a comercialização de calçados e equipamentos esportivos. O único fundamento, no que pertine à Grendene, foi cópia de informações trimestrais consolidadas da empresa e que é imprescindível que se aponte a norma jurídica no Estado de origem que ampara a acusação;

- quanto ao estorno dos créditos de aquisições procedentes do Estado de Sergipe, o benefício incide sobre o saldo devedor mensal do ICMS e não sobre o imposto destacado na nota fiscal, sendo que o benefício no caso da Hispana, é condicional e não constam dos autos comprovação de que estejam sendo atendidos os pressupostos legais para a fruição do crédito presumido;

- mesmo que não se admita a legitimidade integral dos créditos aproveitados, merece ser reconhecido o direito aos créditos relativos às operações anteriores à operação incentivada, o que Minas Gerais reconheceu ao editar o Decreto nº 45.358/10.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por fim, requer, em preliminar, reconhecimento da decadência do período de janeiro a novembro de 2004 e, no mérito, o cancelamento integral do lançamento.

O Fisco se manifesta às fls. 358/377, contrariamente ao alegado pela defesa, em síntese, aos seguintes fundamentos.

No que tange a decadência arguida pela Impugnante, o Fisco aduz que a mesma se equivoca quanto ao período que pretende decaído, uma vez que a intimação do lançamento ocorreu em 27/09/10 (fl. 05) e não em 27/04/10, não havendo, portanto, exigências quanto ao exercício de 2004.

No mesmo diapasão esclarece que o dispositivo do CTN e da lei citados pelo Sujeito Passivo não se enquadram na hipótese do presente Auto de Infração, uma vez que a Fiscalização utilizou-se da prerrogativa do art. 173, I que estatui que a contagem do tempo decadencial inicia-se no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Quanto à Lei nº 17.247/07 mencionada pela Impugnante o Fisco afirma que a referida lei estabeleceu anistia fiscal e no seu bojo concedeu também remissão aos créditos tributários cujos fatos geradores contavam mais de sessenta meses da intimação, para a hipótese de pagamento à vista do crédito tributário e que por se tratar de regra específica e restrita não pode ser aplicada ao presente lançamento, conforme determina o art. 172 do Código Tributário Nacional.

Posto isto, o Fisco discorre sobre o princípio da não cumulatividade citando a legislação tributária de regência da matéria, bem como decisões diversas que corroboram tal princípio.

Em seguida, busca na legislação tributária os fundamentos em que se baseiam a legitimidade do estorno do crédito de ICMS vinculado a benefício fiscal sem aval do CONFAZ.

O Fisco prossegue em suas argumentações refutando uma a uma as alegações pontuadas pela Autuada:

- quanto ao estorno dos créditos de aquisições procedentes do Estado da Bahia, no caso do item 3.24, os benefícios foram concedidos conforme art. 1º, §1º, inciso II da Lei nº 7.025/97 e do Decreto nº 6.734/97, sendo assim, o Fisco afirma ser certo que tais benefícios possam ser em percentuais menores que 99% e se comprovados os percentuais aplicados, o crédito tributário será retificado;

- entretanto, o Fisco contesta a declaração firmada pelo Senhor Nereu Schmitt Carraro da Paquetá Calçados Ltda (fls. 338 e 360) bem como os emails de fls. 361 a 363 da Calçados Malu, juntados ao processo pela Autuada, por não considerá-los suficientes para a alteração do crédito tributário. E esclarece que os fornecedores podem comprovar o percentual de seus benefícios mediante ato específico do Governo da Bahia, declaração da Secretaria de Fazenda ou documentos próprios da apuração do imposto, por exemplo;

- especificamente quanto ao fornecedor MHL Calçados Ltda, o estorno do crédito foi no percentual de 90% porque há prova de que este é o benefício, em

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

consonância com o disposto na Resolução nº 70/99 – PROBAHIA alterada pela Resolução Nº 11/07;

- ainda no caso da Bahia, com relação ao estorno de crédito de 2% (dois por cento) com base no item 3.60 da Resolução nº 3.166/01, o Fisco refuta a alegação da Impugnante que o benefício é condicional, sob o argumento que a mesma não comprovou que o seu fornecedor não o obteve;

- com relação às entradas provenientes do Mato Grosso do Sul, o Fisco aduz que apesar do Dec. nº 10.065/00 do Mato Grosso do Sul prever que o crédito outorgado é sobre o saldo devedor, a fiscalização de Minas Gerais deve apurar como previsto no item 9.10 da Resolução nº 3.166/01, ou seja, admitir o crédito de 3% (três por cento) sobre a base de cálculo;

- com relação aos créditos provenientes do Ceará, o Fisco afirma que foi mantido crédito igual a 10,00% (dez por cento) sobre a base de cálculo, para remetente atacadista, conforme previsto no item 12.1 da Resolução nº 3.166/01.

- entretanto, no caso específico das notas fiscais da Grendene S/A, que é indústria, o Fisco manteve o crédito de 10% (dez por cento), glosando apenas o percentual de 2% (dois por cento) nos exatos termos do art. 8º da Lei Complementar nº 24/75 e, caso seja provado que o benefício foi em percentual menor que este, o crédito tributário será prontamente retificado;

- ainda no caso da Grendene S/A, o Fisco para corroborar seu entendimento cita as Notas Explicativas da própria Grendene, quanto aos exercícios de 2004 e 2005, em que são mencionados os benefícios fiscais dos financiamentos de ICMS e dos incentivos às exportações (PROVIN e PROAPI), destaca-se que tais incentivos continuam nos termos das Notas Explicativas de 2009. No mesmo diapasão, menciona uma monografia elaborada de graduação e uma dissertação de mestrado que atestam os benefícios usufruídos pela empresa cearense;

- com relação às empresas atacadistas Vulcabras Distribuidora de Artigos Esportivos Ltda, CNPJ 08193994/0001-11 e Reebok Produtos Esportivos Brasil Ltda, CNPJ 59247486/0014-24, o Fisco para refutar as alegações da Impugnante que o Decreto nº 27.491/04 não alcança os atacadistas de calçados afirma que a Resolução nº 3.166/01 não esgota todos os benefícios concedidos por outros Estados. Ela apenas relaciona parte. Assim, para fundamentar o estorno do crédito outorgado cita o Decreto nº 28.047 de 14/12/05 do Ceará que alcança as operações de atacadistas de calçados;

- quanto ao excesso de crédito das notas fiscais oriundas do Estado de Sergipe, o Fisco, também neste caso, refuta as alegações da Impugnante de que o crédito presumido seria sobre o saldo devedor, afirmando que apesar da legislação do Estado de Sergipe assim estabelecer, a fiscalização de Minas Gerais deve apurar como previsto no item 17.2 da Resolução nº 3.166/01, sendo mantido o crédito igual a 0,96% para remetente indústria.

Quanto à alegação da Impugnante que deveria ser reconhecido o direito aos créditos relativos às operações anteriores à operação incentivada, direito esse já reconhecido pelo Estado de Minas Gerais no Decreto nº 45.358/10, pela dedução do percentual presumido de 30% do crédito estornado, por opção do contribuinte, o Fisco

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

afirma a Impugnante poderia, sim, ter se habilitado ao benefício no prazo concedido pelo referido decreto, o que não fez.

Por fim considera correto o trabalho fiscal em sua íntegra e pede pela procedência do lançamento.

Em 11/01/11 a Autuada apresenta tempestivamente e por procurador regularmente constituído, complementação à Impugnação (fls. 386/387) em que alega que o fornecedor MHL Calçados Ltda encaminhou documentos que comprovam que o crédito existente é inferior aos 90% (noventa por cento) apontados pelo Fisco e faz a juntada dos mesmos, às fls. 388/410.

O Fisco se manifesta às fls. 411/412, no sentido de reiterar o pedido de procedência do lançamento, uma vez que os documentos juntados aos autos não têm autenticação do Fisco baiano, além de carecer de informações plenamente identificáveis a respeito da apuração realizada.

No dia 02/03/11 (fls. 415), a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG exara despacho interlocutório para que a Autuada traga aos autos, no prazo de 60 dias, contados a partir do recebimento da intimação cópia do livro de Registro de Apuração de ICMS e das declarações mensais de apuração do imposto de seus fornecedores autenticados pelo Fisco de origem ou de sua circunscrição neste Estado, para comprovar que não se apropriaram dos benefícios fiscais.

Intimada, conforme AR de fls. 418, a Impugnante se manifesta às fls. 419/420, faz juntada de documentos às fls. 421/495 e, posteriormente faz nova juntada de documentos às fls. 497/551, informando que para atender ao despacho interlocutório enviou cartas aos seus fornecedores requerendo os referidos documentos, contudo não obteve resposta satisfatória de nenhum deles.

A Autuada, por fim, justifica não possuir os meios coercitivos que a Fiscalização possui e que, portanto, caberia a esta a realização de diligências e requisição de documentos necessários à plena elucidação das questões suscitadas.

O Fisco, por sua vez, declara que apesar dos esforços envidados pela Impugnante, não foram apresentadas informações que justificassem a reformulação do crédito tributário, devendo o mesmo ser mantido em sua íntegra.

### **DECISÃO**

*A priori*, a Impugnante argui a decadência do direito do Fisco promover o lançamento por força das disposições contidas no § 4º do art. 150 do CTN.

Os fatos geradores, objeto do lançamento, se reportam aos meses de janeiro/05 a junho/10; o Sujeito Passivo foi pessoalmente intimado do Auto de Infração em 27/09/10 (fls. 05).

O prazo extintivo do direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário é regulado, regra geral, pelo art. 173, inciso I do CTN, que para tanto estabelece o decurso de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Tal dispositivo prevalece à previsão de homologação tácita do lançamento efetuado pelo contribuinte, a que alude o art. 150, § 4º do CTN, quanto ao montante não contemplado na apuração, posteriormente verificado pelo Fisco e devidamente lançado de ofício, nos termos do art. 149, V daquele Código.

Da análise das peças que compõem os autos, tem-se que, em relação aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2005, a contagem do prazo decadencial iniciou-se em 01/01/06, findando-se em 31/12/11. Considerando-se que o Auto de Infração foi lavrado em 22/09/10 e que o Sujeito Passivo foi pessoalmente intimado em 27/09/10 (fls. 05), verifica-se, inequivocamente, a não ocorrência de decadência do direito de promover o lançamento.

Destarte, claro está que a formalização do crédito tributário, relativamente ao exercício de 2005, se deu dentro do prazo decadencial, não se tendo fulminado, ainda, o direito da Fazenda Pública de constituí-lo.

Portanto, não há que se falar em decadência de qualquer período constante do presente lançamento.

Com relação à autuação, versa sobre apropriação indevida de créditos de ICMS, em face de concessão de benefício irregular na origem, concedido pelos Estados da Bahia, do Sergipe, do Ceará, bem como do Mato Grosso do Sul, sem respaldo em acordo celebrado no âmbito do CONFAZ.

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, incisos I e XII, alínea "g", *in verbis*:

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:

(...)

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

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

Art. 1º - As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 - 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;

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.

Tais mandamentos também fazem parte da Legislação Tributária do Estado de Minas Gerais, conforme §§ 1º e 2º, do art. 62 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

objeto do incentivo ou do benefício fiscal de que trata o parágrafo anterior.

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.

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.

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 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:



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, § 30, DA LEI ESTADUAL 6.374, DE 10 DE MARÇO DE 1989, E NOS ARTS. 10 E 80, 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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Segundo o egrégio Supremo Tribunal Federal, a “guerra fiscal” afronta o art. 155, § 2º, II, “g” da Constituição Federal, que constitui limitação à autonomia dos Estados. O Supremo deixa 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, II, G - QUE SUBMETE SUA CONCESSÃO À DECISÃO CONSENSUAL DOS ESTADOS, NA FORMA DE LEI COMPLEMENTAR (ADIN 84-MG, 15.2.96, GALVÃO, DJ 19.4.96; ADINMC 128-AL, 23.11.89, PERTENCE, RTJ 145/707; [...] (ADINMC 902 3.3.94, MARCO AURÉLIO, RTJ 151/444; ADINMC 1.296-PI, 14.6.95, CELSO; ADINMC 1.247- PA, 17.8.95, CELSO, RTJ 168/754; ADINMC 1.179-RJ, 29.2.96, MARCO AURÉLIO, RTJ 164/881; ADINMC 2.021-SP, 25.8.99, CORRÊA; ADIN 1.587, 19.10.00, GALLOTTI, INFORMATIVO 207, DJ 15.8.97; ADINMC 1.999, 30.6.99, GALLOTTI, DJ 31.3.00).

O regulamento do ICMS mineiro prescreve, expressamente, no inciso VI do art. 71, que o imposto não cobrado na origem deve ser estornado:

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

(...)

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Para sustentar o lançamento, o Fisco junta aos autos o relatório fiscal contábil de fls. 10/12, planilha da recomposição da conta gráfica, constante do Anexo I deste PTA às fls. 14 e 15, bem como relação das notas fiscais de entrada relacionadas no Anexo IV dos autos PTA, por amostragem, às fls. 182 a 273.

O crédito estornado, em razão de benefícios fiscais concedidos unilateralmente, sem aquiescência do CONFAZ e explicitados na Resolução nº 3.166/01, pelas Unidades da Federação dos emitentes das notas fiscais encontra-se detalhado às fls. 16/134 dos autos.

As operações em questão estão, em sua maioria, inseridas em diversos itens da Resolução nº 3.166/01 e estão descritas no Anexo II, já citado, 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.

Não obstante tudo isso, o feito fiscal merece reforma parcial “*data venia*”, pois a despeito da objetividade da exigência fiscal, qual seja aproveitamento indevido de créditos de ICMS tendo em vista operações originárias de outros Estados que concederam benefícios fiscais em desacordo com a Lei Complementar nº 24/75 c/c a Resolução nº 3166/01, a Impugnante, satisfatoriamente, demonstra que:

- as operações relativas ao Estado da Bahia inseridas no item 3.24 da Resolução nº 3.166/01 merece análise mais criteriosa. Embora o benefício concedido seja de até 99% (noventa e nove por cento), restou demonstrado nos autos (fls. 338 e 363) que as empresas: Paquetá Calçados Ltda utilizou o benefício de 90% (noventa por cento) até dezembro de 2009 e a Calçados Malu Bahia o benefício de 90% até dezembro de 2008. Assim, deve-se admitir o estorno dos créditos na proporção desses percentuais utilizados;

- no que se refere ao fornecedor MHL Calçados Ltda, deve-se admitir o estorno do crédito nos termos dos demonstrativos de apuração de ICMS e demais documentos acostados aos autos às fls. 389/407 que comprovam que o crédito existente é inferior aos 90% apontados pela Fiscalização.

Quanto às operações relativas ao Estado do Ceará, especificamente, no caso da Grendene S/A, o Fisco não citou a legislação tributária do Estado que justifique a glosa de 2%, (dois por cento) do crédito aproveitado, baseando-se apenas nas notas explicativas sobre as Demonstrações de Resultado da empresa, bem como em monografia elaborada de graduação e uma dissertação de mestrado.

Assim, vê-se que os elementos carreados aos autos não são suficientes para definir o benefício outorgado, pois além de carecer do fundamento jurídico que ampara o benefício, não tem definido claramente se tal benefício tem aplicabilidade nas operações interestaduais, se abrange todos os produtos adquiridos pela Impugnante ou mesmo para comprovar o percentual aplicado, portanto, devem ser excluídas as exigências fiscais.

No tocante às empresas atacadistas Vulcabras Distribuidora de Artigos Esportivos Ltda e Reebok Produtos Esportivos Brasil Ltda, o Fisco, de início fundamenta o estorno do crédito outorgado no Decreto nº 27.491/04, que segundo informação da Autuada não alcança as operações de atacadistas de calçados, diante

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

deste fato, o Fisco cita o Decreto nº 28.047 de 14/12/05, modificando a fundamentação jurídica até então adotada.

Posto isto, resta salientar o disposto no art. 4º, § 4º da Constituição Mineira, *in verbis*:

Art. 4º - O Estado assegura, no seu território e nos limites de sua competência, os direitos e garantias fundamentais que a Constituição da República confere aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País.

(...)

§ 4º - Nos processos administrativos, qualquer que seja o objeto e o procedimento, observar-se-ão, entre outros requisitos de validade, a publicidade, o contraditório, a defesa ampla e o despacho ou a decisão motivados. (grifou-se)

Assim, vê-se que o princípio da motivação é pressuposto para a existência do devido processo legal, pois a fundamentação surge como meio interpretativo da decisão que levou à prática do ato impugnado, constituindo verdadeiro instrumento de viabilização do controle da legalidade dos atos da Administração.

Cabe destacar, que em matéria tributária, a fundamentação está na indicação dos pressupostos de fato, expressa na demonstração da efetiva ocorrência dos fatos que permitem o nascimento da obrigação tributária, assim como na indicação do Direito aplicável, segundo os termos da legislação tributária que rege o procedimento tributário administrativo.

Nesse sentido, importante se mostra a transcrição dos ensinamentos do ilustre tributarista Paulo de Barros Carvalho a respeito da matéria:

A tipicidade tributária significa a exata adequação do fato à norma, e, por isso mesmo, o surgimento da obrigação se condicionará ao evento da subsunção, que é a plena correspondência entre o fato jurídico tributário e a hipótese de incidência, fazendo surgir a obrigação correspondente, nos exatos termos previstos em lei. Não se verificando o perfeito quadramento do fato à norma inexistirá obrigação tributária.

(...)

Guarde-se, por todo exposto, que são três as condições necessárias para o estabelecimento de vínculo tributário válido: sem lei anterior que descreva o fato impositivo, obrigação tributária não nasce (princípio da

legalidade); sem subsunção do evento descrito à hipótese normativa, também não (princípio da tipicidade); havendo previsão legal e a correspondente subsunção do fato à norma, os elementos do liame jurídico irradiado devem equivaler àqueles prescritos na lei. O desrespeito a esses cânones fulminará, decisivamente, qualquer pretensão de cunho tributário. (Curso de Direito Tributário Brasileiro – Editora Saraiva, 22ª Edição, pág. 594 e 595).

Das lições acima, depreende-se que no caso dos autos houve a alteração em relação à fundamentação legal do crédito tributário, o que impede que possa prevalecer a glosa promovida uma vez que a Fiscalização deveria ter provado o correto enquadramento da situação dos autos nas suas disposições, por conseguinte, cancelam-se as exigências com relação às empresas acima mencionadas.

Nos demais casos a Autuada não trouxe qualquer prova que autorize a convicção de que os créditos estornados sejam legítimos como nos casos supracitados.

Assim, os Estados da Bahia, do Mato Grosso do Sul, Ceará e Sergipe ao beneficiarem seus contribuintes com incentivos fiscais não ratificados pelos Estados, infringiram 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.

Portanto, o feito fiscal afigura-se parcialmente correto, sendo legítima, em parte, a exigência do crédito tributário, constituído pelo ICMS indevidamente apropriado, acrescido da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para excluir as exigências fiscais relativas às empresas fornecedoras situadas no Estado do Ceará (Grendene S/A, Reebok Produtos Esportivos do Brasil Ltda e Vulcabras Distribuidora de Artigos Esportivos Ltda) e, ainda, para admitir o estorno dos créditos na proporção de 90% (noventa por cento) em relação às empresas Paquetá Calçados Ltda até dezembro de 2009, e Calçados Malu Bahia Ltda até dezembro de 2008, bem como, acolher o estorno na forma demonstrada pela MHL Calçados Ltda, por meio dos demonstrativos de apuração do ICMS e planilhas auxiliares acostados às fls. 389/407. Vencidos, em parte, os Conselheiros Antônio César Ribeiro (Relator) e Breno Frederico Costa Andrade, que o julgavam parcialmente procedente, para excluir também as exigências fiscais relativas às empresas fornecedoras situadas nos Estados do Mato Grosso do Sul e do Sergipe, em razão de não ter o Fisco comprovado o real benefício auferido pelas empresas fornecedoras destes Estados. Designada relatora a Conselheira Maria Laura Bráulia de Carvalho Porto (Revisora). Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Marcelo Braga Rios e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Carlos

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

José da Rocha. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros vencidos.

**Sala das Sessões, 18 de julho de 2011.**

**Mauro Heleno Galvão  
Presidente**

**Maria Laura Bráulia de Carvalho Porto  
Relatora / Designada**

CC/MIG

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

---

Acórdão:	20.419/11/1ª	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.000167012-31	
Impugnação:	40.010128377-09	
Impugnante:	Distribuidora de Calçados Amigão Ltda	
	IE: 062391140.06-31	
Proc. S. Passivo:	Marcelo Braga Rios/Outro(s)	
Origem:	DF/Belo Horizonte - DF/BH-2	

---

Voto proferido pelo Conselheiro Antônio César Ribeiro, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

Em que pese a perfeição técnica exarada pelos votos majoritários, temos, no caso vertente, que as operações cujos remetentes são fornecedores situados nos Estados do Mato Grosso do Sul e Sergipe, também devem ser excluídas das exigências fiscais contidas no presente feito.

Neste sentido, é sempre bom lembrar que esta acusação fiscal é legitimada pela “presunção”, no entanto, uma presunção *iuris tantum*, ou seja, a Resolução nº 3.166/01 diagnostica um benefício fiscal constante de um determinado Estado da Federação, tendo em vista operações de remessa para Minas Gerais e, ato contínuo, em razão desta “presunção” referida, o Fisco glosa os créditos que entende “estornáveis” em face do aproveitamento indevido de créditos pelo destinatário mineiro.

Este é o *modus operandi*.

Pois bem, enfrentando a situação, a própria Câmara lidando com esta presunção *iuris tantum* posta em debate, decotou diversas operações porque, ora não havia benefício algum como inicialmente se imaginava; ora o benefício não era aquele defendido pela Fiscalização já que era menor.

Ou seja, a presunção foi ilidida.

Não obstante, há ainda o caso de operações iniciadas no Mato Grosso do Sul onde o Fisco, a despeito de ter a presunção legítima em seu favor, deixou de observar que a legislação que confere o benefício neste Estado específico determina que ele, benefício, será calculado sobre o saldo devedor do ICMS.

O Decreto nº 10.065/00 transcrito na defesa às fls. 281/282 é claro quando diz:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 1º fica concedido às empresas fabricantes de calçados, nas operações internas ou interestaduais com calçados de sua fabricação, um crédito outorgado de setenta e cinco por cento do valor do saldo devedor do ICMS.

§1º - O saldo devedor a que se refere o caput compreende os débitos das saídas realizadas, deduzidos os créditos relativos às entradas de mercadorias, serviços ou outros bens.

§2º - O benefício a que se refere este artigo:

I - (...)

II - fica condicionado:

a) a que o contribuinte opte pelo crédito outorgado mediante termo lavrado no Livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais (...)

Com o devido respeito, em relação às operações iniciadas no Estado do Mato Grosso do Sul a “presunção” não se completou plenamente no sentido de outorgar à Contribuinte atuada o mister de ilidi-la, pois, como visto, o benefício ali é **CONDICIONADO**, ou seja, somente aquele contribuinte que apurou saldo devedor é que faz jus a tal benesse nos termos lançados na legislação aplicável.

Enfrentando esta situação, o Fisco limita-se a afirmar que apurou o crédito na forma prevista no item 9.10 da Resolução nº 3.166/01, ou seja, o crédito de 3% (três por cento) sobre a base de cálculo, reconhecendo, no entanto, em Manifestação de fl. 370, que o crédito outorgado é mesmo sobre o saldo devedor.

Contraditório o Fisco neste pormenor, pois se o benefício é condicionado, não existe espaço para se aplicar a alíquota linear de 3% (três por cento), pois, como dito, e nos casos em que não houve saldo devedor, como é que fica, já que não há nesta hipótese qualquer incidência de benefício?

Com o devido respeito, o que o Fisco tinha que buscar e auferir é se o Contribuinte remetente foi ou não beneficiado na origem. A presunção é do Fisco, porém, neste caso, ele tem que ir além, ou seja, precisa inferir se o remetente beneficiou-se ou não, isto é, teve ou não saldo devedor na sua escrita já que somente assim há o benefício incidente.

Não havendo esta prova e sendo o benefício **CONDICIONADO** a um resultado futuro do remetente, temos que as operações do Mato Grosso do Sul devem também ser excluídas com a *devida vênia*.

Da mesma forma, reputo que as operações advindas de remetentes situados no Estado de Sergipe também devem ser excluídas e a linha de raciocínio é praticamente a mesma que a anterior, pois, no caso de Sergipe, vê-se também que o crédito presumido está condicionado à ocorrência de saldo devedor, circunstância que a Fiscalização não demonstra ter havido no caso vertente.

Ainda sobre o Estado de Sergipe, temos o caso específico da empresa fornecedora Hispana cujo benefício está condicionado e atrelado ao atendimento, por



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

esta empresa, de determinados pressupostos, ou seja, outro benefício condicionado a um resultado que também não é demonstrado pelo Fisco mineiro como preenchido.

Portanto, também nos casos de Sergipe temos que não há prova de que o remetente usufruiu de qualquer benefício fiscal a referendar a glosa levada a cabo pela Fiscalização.

Diante do exposto, e pedindo *vênia* aos votos majoritários, temos que devem ser excluídas das exigências fiscais, também, as operações que envolvem os contribuintes remetentes de Mato Grosso do Sul e Sergipe.

**Sala das Sessões, 18 de julho de 2011.**

**Antônio César Ribeiro  
Conselheiro**

CC/CMG