

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.231/11/2ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000166427-49
Impugnação: 40.010128086-79
Impugnante: Companhia Fiação e Tecelagem Divinópolis
IE: 223034134.00-82
Proc. S. Passivo: Marcionílio Silva de Faria
Origem: DF/Divinópolis

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - RESOLUÇÃO 3.166/01- Constatado aproveitamento indevido de créditos de ICMS destacados em notas fiscais de fornecedores de outra Unidade da Federação, beneficiados com incentivos fiscais, em seus Estados de origem, sem amparo em convênio celebrado 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. Entretanto, deve ser considerado, além dos valores corrigidos pelo Fisco, o crédito regularmente autorizado pelo CONFAZ para o produto sal marinho. Corretas em parte as exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75. Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre imputação fiscal de falta de recolhimento do ICMS no período de janeiro/06 a maio/10, referente ao creditamento indevido de ICMS provenientes do uso de documentos cujos remetentes são beneficiados com incentivos fiscais concedidos em desacordo com a legislação do ICMS.

As mercadorias consistem em algodão em pluma adquirido de fornecedores do Estado do Mato Grosso (MT) e sal marinho adquirido de fornecedor do Estado do Rio Grande do Norte (RN).

Infringências capituladas nos arts. 1º, inciso IV e parágrafo único e 8º inciso I da Lei Complementar nº 24/75; art. 16, incisos VI, IX e XIII da Lei nº 6.763/75; arts. 62 §§ 1º e 2º, 69 e 71 inciso VI, do RICMS/02 e 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.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 298/318.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No tocante ao algodão, alega em síntese que, para usufruírem do benefício do Estado do MT, os Contribuintes devem requerê-lo e atender as condições do Programa PROALMAT.

Acrescenta que nenhum dos remetentes está enquadrado na lista divulgada anualmente desse programa, conforme faz prova as consultas obtidas junto ao *site* da Secretaria de Desenvolvimento Rural do Mato Grosso (SEDER).

Afirma que a Autoridade Fiscal incluiu erroneamente no trabalho fiscal notas fiscais com CFOP 2906 – retorno de mercadoria remetida para depósito fechado ou armazém geral.

Para a mercadoria sal marinho, a Impugnante contesta a autuação embasada na revogação, pelo Decreto nº 19.661/07, do art.112, inciso I do RICMS/RN.

Assim, conclui que não houve qualquer tipo de infração, e por consequente, requer o cancelamento integral do AI.

O Fisco reconhece que cometeu um equívoco ao incluir na peça fiscal notas fiscais de retorno de mercadorias remetida para depósito fechado ou armazém geral e reformula o crédito tributário (fls.388 a 398), tendo a Autuada se manifestado nas fls.403 a 497.

Na manifestação fiscal, fls. 499/506, o Fisco propugna-se pela manutenção do lançamento, posto que a Resolução nº 3.166/01 não impõe nenhuma condição para que o remetente receba o benefício, cabendo ao Autuado comprovar a não utilização do benefício, pois é de costume os Estados o camuflarem.

Salienta que a Autuada agiu de má-fé ao fazer uma colagem ao Decreto nº 19.661/07, apresentando apenas as partes que lhe interessavam, ou seja, aquelas que revogavam o benefício fiscal, sem apresentar que o conteúdo foi transferido para o art. 87 do mesmo decreto.

A 2ª Câmara do CC/MG, às fls. 512, exara despacho interlocutório para que a Impugnante solicite de seus fornecedores cópias dos livros “Registros de Entradas” e “Registros de Apuração do ICMS” relativo ao período objeto da autuação.

A Impugnante novamente contesta a autuação (fls.517/520), entendendo já devidamente comprovados nos autos seu direito ao crédito e não se conformando com, segundo ela, a “presunção do Fisco de que tais remetentes seriam beneficiados do programa em questão”.

Entende, também que não é possível mudar os fatos comprovados com “meros exames dos livros Registro de Entradas (do fornecedor da Impugnante), uma vez que as cópias dos livros Registro de Apuração do ICMS foram anteriormente apresentadas”.

No que respeita ao sal marinho, questiona a autuação com base no art. 87 do Decreto nº 19.661/07, uma vez que a Resolução nº 3.166/01 traz explicitamente o art. 112, inciso I do RICMS/RN.

Outrossim, questiona o despacho interlocutório, alegando difícil execução, por não ter a Empresa destinatária condições de exigir de seu fornecedor documentação

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

comercial e fiscal, ainda mais com autenticação do Fisco de origem. Anexa documentos de fls. 521/639.

Às fls. 641/642, o Fisco faz análise da documentação apresentada e reitera seu pedido de procedência parcial do lançamento.

DECISÃO

A autuação versa sobre o aproveitamento indevido de créditos de ICMS referentes às entradas no período de março de 2006 a maio de 2010 decorrentes de operações interestaduais cujos remetentes são beneficiados com incentivos fiscais não reconhecidos em convênios celebrados no âmbito do CONFAZ, portanto, em desacordo com a legislação tributária de regência do ICMS.

Preliminarmente, insta discorrer sobre a legalidade das exigências fiscais.

A causa do recolhimento a menor foi o benefício fiscal concedido unilateralmente pelos Estados dos remetentes das mercadorias. O benefício é nulo, posto que deferido sem a aprovação do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), em desrespeito à Lei Complementar nº. 24/1975. Por ser nulo, não autoriza a apropriação integral do crédito do ICMS na transferência de produtos para Minas Gerais.

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 - 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.

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.

Outrossim, 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.

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.

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-

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, 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).

No processo ora analisado, as operações de aquisição referem-se à algodão em pluma originário do Estado do Mato Grosso (MT) e à sal marinho originário do Estado do Rio Grande do Norte (RN).

Com relação ao benefício fiscal relativo ao algodão em pluma originário do MT, o Fisco explica sua atuação na observância do disposto no item 2.48 da Resolução nº 3.166/2001:

2.48	Algodão em pluma	Crédito presumido de 75% (Art. 3º do Decreto n.º 245/2007) Vide Nota 37	3% s/BC NF emitida a partir de 11/05/2007
------	------------------	---	--

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Autuada apresenta em sua impugnação cópias de declarações da Secretaria de Estado de Desenvolvimento Rural do Mato Grosso (SEDER), lista com relação de produtores do cadastrados no PROALMAT e copias de livros de Registro de apuração do ICMS das empresas remetentes.

Entretanto, os mesmos não alcançam comprovar, inequivocamente, a tese da defesa de que eles não são beneficiários dos incentivos fiscais concedidos pelo Estado do Mato Grosso. Menciona-se, por oportuno, o fato de os documentos apresentados serem copias sem autenticação, e por essa razão, sem nenhum valor jurídico.

Buscando conhecer a verdade material, a Câmara de Julgamento determinou despacho interlocutório.

Em resposta, a Impugnante critica o objetivo de se examinar os livros Registro de Entradas dos fornecedores dela, bem como contesta a possibilidade de trazer aos autos informações fiscais e comerciais de empresas do MT.

Dessa forma, do resultado do despacho interlocutório e das provas dos autos, têm-se que não foram carreados aos autos provas de que os remetentes não faziam jus ao crédito outorgado, hipótese em que resta devida a utilização pelo Fisco da presunção relativa veiculada pela Resolução nº 3.166/01.

No que tange às aquisições de sal marinho do Estado do Rio Grande do Norte, a Autuada sustenta seu direito ao crédito na premissa de revogação do art. 112, inciso I do RICMS/RN, pelo Decreto nº 19.661/07.

Realmente, pelo Decreto nº 19.661/07 pode-se verificar que o art. 3º revoga o art.112 do RICMS/RN:

Art. 3º O art. 112 do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 13.640, de 13 de novembro de 1997, passa a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 112. (...)

I - (...)

a) (REVOGADO);

(...)

§ 17. (REVOGADO).

§ 18. (REVOGADO).

(...)

§ 20. (REVOGADO).

(...).”(NR)

Entretanto seu conteúdo (benefício fiscal) foi transferido para o art. 87 do RICMS/RN pelo art. 2º do mesmo Decreto nº 19.661/07. Veja-se:

Art. 2º O art. 87 do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 13.640, de 13 de novembro de 1997, passa a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 87. (...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

XXVI - a partir de 1º de março de 2007, nas saídas interestaduais com sal marinho, em substituição à sistemática normal de apuração, vedada a utilização de quaisquer outros créditos:

- a) em 50%, quando tratar-se de sal marinho refinado, moído e grosso ensacado;
- b) em 20%, quando tratar-se de sal marinho bruto e grosso granel.

(...)

§ 17. Para efeito de cálculo do ICMS nas operações interestaduais com sal marinho, referidas no inciso XXVI, deverá ser utilizado o valor da operação previsto no art. 69 deste Regulamento, que não poderá ser inferior ao valor mínimo de referência fixado em ato do Secretário de Estado da Tributação, para efeito de cobrança do imposto.

§ 18. Os valores de referência a que se refere o § 17 poderão ser revisados, periodicamente, em função das variações do preço de mercado.

§ 19. Relativamente às operações de que trata o inciso XXVI deste artigo, observar-se-á o seguinte:

I- para as saídas na condição CIF, o somatório dos valores do produto e do frete deverá corresponder, no mínimo, à soma dos valores individuais de referência de cada um desses itens, hipótese em que o conhecimento de transporte deverá ser emitido sem destaque do ICMS;

II- às mercadorias encontradas em estoque ou em trânsito sem a nota fiscal ou estando esta sem comprovação do competente registro no sistema de dados da SET, ficam sujeitas a apreensão e delas serão cobrado, além da penalidade cabível, o imposto, sem qualquer benefício fiscal."(NR)

Pelo excerto acima, tem-se comprovado que o benefício fiscal relativo ao sal marinho continua em vigor no RN, passando apenas a vigorar em outro dispositivo do Regulamento daquele Estado. Não obstante ter havido uma alteração de forma de tributação, mediante disposição diversa, o resultado prático do benefício fiscal existente permanece o mesmo.

Explicando: até fevereiro de 2007 o Estado do Rio Grande do Norte concedia crédito presumido indevido de 50% (cinquenta por cento). A partir de março de 2007, e de acordo com o Decreto nº 19.661/07, o RN revogou o crédito presumido de 50% (cinquenta por cento) sobre o sal marinho e passou a conceder redução de base de cálculo de também 50% (cinquenta por cento). Esta redução de base de cálculo é também indevida, pois concedida sem autorização do CONFAZ.

Destaca-se que em análise dos documentos apresentados pela própria Autuada (fls. 585/639) é possível detectar, indubitavelmente, a existência do benefício

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

fiscal aproveitado pela remetente das mercadorias, empresa Refinação e Moagem de Sal Santa Helena Ltda (REFIMOSAL), ao percentual de 50% (cinquenta por cento).

Entretanto, merece em parte reparo o feito fiscal.

Isso porque ao efetuar genericamente o estorno de 50% (cinquenta por cento) do crédito, a Autoridade Fiscal desconsiderou que, até 23/04/07, o convênio 02/92 autorizava o Estado do Rio Grande do Norte a conceder o crédito presumido de até 15% (quinze por cento) sobre o imposto da saída deste produto. Assim, para as notas fiscais emitidas até 23/04/07, deve se admitir o crédito de 15% (quinze por cento) na forma do convênio mencionado.

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;

A Impugnante questiona o fato de o Fisco sustentar a autuação com base no art. 87 do RICMS/RN, uma vez que a Resolução nº 3.166/01 traz explicitamente o art. 112, inciso I do mesmo regulamento.

Entretanto, não é o dispositivo em si da resolução que endossa o estorno fiscal, mas a própria Constituição Federal e Lei Complementar nº 24/75, conforme anteriormente discorrido. A Resolução nº 3.166/01, reiterando, trata apenas de norma operacional para orientação aos militantes na área tributária. Nesse escopo, a própria resolução dispensa a necessidade de estar nela contida, nos termos de seu anexo, a previsão do benefício. Trancreve-se:

Art. 1º (...)

Parágrafo único - O crédito do ICMS relativo a qualquer entrada de mercadoria oriunda de outra unidade da Federação somente será admitido, ou deduzido para os efeitos do Micro Geraes, na conformidade do disposto no *caput*, ainda que as operações estejam beneficiadas por incentivos decorrentes de atos normativos não listados no Anexo Único desta Resolução. (grifou-se)

Em síntese, os Estados do MT e RN, ao beneficiar seus Contribuintes com incentivos fiscais não ratificados pelos Estados, infringe 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, com a ressalva acima mencionada, o que torna correto, em parte, o procedimento fiscal.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco às fls. 389/398, e ainda em relação ao produto "sal", admitir o crédito na forma do Convênio ICMS nº 02/92, até 23/04/07 (data em que o Estado do Rio Grande do Norte se retirou do convênio). Vencida, em parte, a Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão que, além das exclusões procedidas pela decisão majoritária, excluía também as exigências relativas ao produto "algodão" adquirido de cooperativas. Assistiu o julgamento pela Impugnante, o Dr. Marcionilio Silva Faria. Participaram do julgamento, além das signatárias, os Conselheiros Carlos Alberto Moreira Alves (Revisor) e Raimundo Francisco da Silva.

Sala das Sessões, 14 de junho de 2011.

Luciana Mundim de Mattos Paixão
Presidente

Ivana Maria de Almeida
Relatora

Acórdão: 19.231/11/2ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000166427-49
Impugnação: 40.010128086-79
Impugnante: Companhia Fiação e Tecelagem Divinópolis
IE: 223034134.00-82
Proc. S. Passivo: Marcionílio Silva de Faria
Origem: DF/Divinópolis

Voto proferido pela Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão, 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.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência cinge-se as exigências relacionadas às operações relativas ao produto "algodão" adquirido de cooperativas e decorre dos fatos e fundamentos a seguir expostos.

Segundo o Auto de Infração o presente lançamento está fundamentado na seguinte imputação fiscal de falta de recolhimento do ICMS no período de janeiro de 2006 a maio de 2010, tendo em vista que o Fisco considerou indevido o creditamento do imposto provenientes do uso de documentos cujos remetentes são beneficiados com incentivos fiscais concedidos em desacordo com a legislação do ICMS.

As mercadorias consistem em algodão em pluma adquirido de fornecedores do Estado do Mato Grosso e sal marinho adquirido de fornecedor do Estado do Rio Grande do Norte.

Infringências capituladas nos arts. 1º, inciso IV e parágrafo único e 8º inciso I da Lei Complementar n.º 24/75; art. 16, incisos VI, IX e XIII da Lei n.º 6.763/75; arts. 62 §§ 1º e 2º, 69 e 71 inciso VI do RICMS/02 e Resolução n.º 3.166/01.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada previstas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI.

Verifica-se da leitura do relatório do presente Auto de Infração que o fundamento da autuação no caso presente é a utilização considerada pelo Fisco, indevida, de créditos do imposto. Tanto no campo "Infringência/Penalidade" do Auto de Infração, quanto no seu Anexo, textualmente é citada a Resolução n.º 3.166/01 como fundamento do lançamento em análise.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A concessão de benefícios fiscais foi regradada pelo art. 150, § 6º da Constituição Federal, com redação da Emenda Constitucional n.º 03/93, nos seguintes termos:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

.....
§ 6.º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII.

(grifos não constam do original)

Importante destacar também que a Carta Magna, em seu art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “g”, estabelece que cabe a lei complementar “*regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados*”.

A lei complementar a que se refere à regra constitucional supracitada é a Lei Complementar n.º 24/75, atualmente em vigor e eficaz, pois foi recepcionada pela Constituição Federal de 1988, que dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções e benefícios, *in verbis*:

“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 da 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 - 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;

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

Art. 2º - Os convênios a que alude o art. 1º serão celebrados em reuniões para as quais tenham sido convocados representantes de todos os

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Estados e do Distrito Federal, sob a presidência de representantes do Governo Federal

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

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

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

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

.....”

Verifica-se do texto constitucional e da Lei Complementar n.º 24/75 a determinação explícita de nulidade do ato que não resulte de decisão unânime dos Estados e conseqüente ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento receptor da mercadoria, bem como a exigibilidade do imposto não pago.

Como se vê a lei complementar prevê duas medidas sancionatórias: a cobrança do imposto na origem, sem dizer como se dará esta, e a negativa dos créditos no destino.

Contudo, estas medidas não podem ser entendidas como cumulativas e simultâneas, até mesmo porque, embora recepcionada pela Constituição Federal de 1988, a Lei Complementar n.º 24/75 deve ser analisada em consonância com esta. Ademais, uma das medidas, necessariamente, exclui a outra.

Veja-se que a ineficácia do crédito está ligada a determinação constitucional, constante do inciso I do § 2º do art. 155, que determina ser o ICMS *“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 outros Estados ou pelo Distrito Federal.”*

Portanto, a exclusão do crédito se dá em face de que, por meio do benefício concedido contrariamente às regras da Lei Complementar n.º 24/75, o imposto não está sendo cobrado na origem.

Entretanto, se aplicada a regra do inciso II do art. 8º da Lei Complementar n.º 24/75, passa o imposto a ser obrigatoriamente cobrado na origem, convalidando o crédito do destinatário automaticamente.

Lembre-se que a efetividade do sistema tributário deve obediência à separação dos poderes, cláusula pétreia da nossa Constituição. Se ao Poder Executivo cumpre exigir o tributo instituído por lei emanada do Poder Legislativo, o controle de constitucionalidade cabe, indelevelmente, ao Poder Judiciário.

É por isso mesmo que as sanções impostas pela Lei Complementar n.º 24/75 não devem ser automaticamente aplicadas. Antes se faz necessário que se comprove

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

que houve inobservância das regras de concessão de benefício e que o ato que concedeu o benefício seja declarado nulo.

Contudo, não é exatamente este o entendimento dos estados.

Em Minas Gerais, o Regulamento do ICMS, prevê, desde 1999, regra sobre a questão.

No RICMS de 1996 já constava a regra semelhante à que hoje se encontra no art. 62 do RICMS aprovado pelo Decreto n.º 43.080/02, *in verbis*:

Art. 62 -

§ 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.

Pela leitura dos dispositivos legais acima transcritos verifica-se que o próprio Estado de Minas Gerais, considerou importante, para orientar seus administrados, a publicação de resolução que elencasse as normas de outros estados que considerava contrárias às regras constitucionais e complementares.

Os dispositivos do RICMS/02 consideram como não cobrado, ainda que destacado em documento fiscal, o montante do imposto correspondente à vantagem econômica decorrente da concessão de incentivo ou benefício fiscal, exigindo o estorno da parcela vinculada a esta vantagem.

Ao tratar dos estornos de créditos, nas situações condicionadas a eventos futuros, está previsto no inciso VI do art. 71 do RICMS/02, 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 entrados no estabelecimento:

.....

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

Em cumprimento ao retro transcrito art. 62, § 2º, foi editada a Resolução n.º 3.166/01, que detalha as regras para apropriação do ICMS, nos seguintes termos:

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Cumpra verificar que a hipótese em exame, qual seja, as operações realizadas pelas Cooperativas, não está inserida na mencionada Resolução.

No que tange ao produto "algodão" adquirido de cooperativas, o creditamento realizado pela Impugnante foi feito na forma ditada pela Resolução n.º 3.166/01.

Lembre-se que as exigências nos presentes autos se reportam aos exercícios de janeiro de 2006 a maio de 2010.

No processo ora analisado, em relação ao objeto da divergência entre este voto e a decisão majoritária, as operações de aquisição referem-se a algodão em pluma originário do Estado do Mato Grosso.

Com relação ao benefício fiscal relativo ao algodão em pluma originário do Estado do Mato Grosso, o Fisco explica sua atuação na observância do disposto no item 2.48 da Resolução n.º 3.166/01:

2.48	Algodão em pluma	Crédito presumido de 75% (Art. 3º do Decreto n.º 245/2007) Vide Nota 37	3% s/BC NF emitida a partir de 11/05/2007
------	------------------	---	--

Primeiramente cumpre destacar que este item da Resolução n.º 3.166/01 teve efeitos a partir de 06 de setembro de 2008 tendo sido acrescido pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 2º, ambos da Resolução n.º 4.020, de 05 de setembro de 2008.

Contudo, a Impugnante apresenta em sua impugnação cópias de declarações da Secretaria de Estado de Desenvolvimento Rural do Mato Grosso (SEDER), lista com relação de produtores do cadastrados no PROALMAT e cópias de livros de Registro de apuração do ICMS das empresas remetentes, procurando demonstrar que os remetentes não gozavam do benefício fiscal na origem.

Estes documentos são suficientes a comprovar, inequivocamente, a tese da defesa em relação apenas às cooperativas.

A Câmara de Julgamento determinou despacho interlocutório que a Impugnante apresentasse os livros Registro de Entradas de seus fornecedores.

É certo que a Defendente não alcançou apresentar tal prova. No entanto, a falta destes documentos não é suficiente para sustentar o feito fiscal.

Verifica-se que o benefício elencado pela Resolução n.º 3.166/01 é extensivo apenas a produtores rurais.

Desta forma, o próprio texto da Resolução n.º 3.166/01 não seria aplicável ao caso das operações realizadas por cooperativas.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Veja-se que a prova dos autos é de que o benefício concedido pelo Estado do Mato Grosso é para os produtores rurais e não para cooperativas que foram os remetentes para Minas Gerais.

Assim, reportando-se ao entendimento já citado acerca das determinações da Lei Complementar n.º 24/75, bem como tendo em vista as disposições do art. 71 do RICMS/MG para efetivar o estorno do crédito é necessário que o remetente das mercadorias goze de benefício na origem. Não é suficiente para o estorno alegar que os fornecedores do remetente gozam de benefício e, por isso, a operação que destinou mercadorias para a ora Impugnante estaria por estes impregnada.

Sendo assim, ainda que se considerasse existir dúvidas acerca da questão, deve ser aplicado o art. 112 do Código Tributário Nacional, em face da inexistência de perfeita convicção quanto a natureza ou circunstância material do fato ou a extensão de seus efeitos, *in verbis*:

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

.....
II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;
.....

Da inteligência do artigo supra depreende-se o princípio da estrita legalidade tributária, que, segundo a ilustre Professora Maria de Fátima Ribeiro, “*traz consigo uma tipificação rigorosa, qualquer dúvida sobre o perfeito enquadramento do fato ao conceito da norma compromete aquele postulado básico que se aplica com a mesma força no campo do direito penal in dubio pro reo.*”

A norma contida no art. 112 do Código Tributário Nacional deve ser entendida como orientadora do aplicador da lei que, analisando a situação lhe apresentada, deve respeitar os ditames contidos em tal dispositivo. É certo que tal norma resulta da influência do Direito Penal e tem fundamento na consciência de que, se por um lado o Estado deve se cercar de todos os meios para evitar a ocorrência de procedimentos que levem a sucumbir dos cofres públicos os tributos devidos, por outro a injustiça na punição deve ser repugnada.

Também o doutrinador José Jayme de Macêdo Oliveira, em seu livro “Código Tributário Nacional – Comentários, Doutrina e Jurisprudência”, assim se manifesta quanto ao art. 112 acima transcrito:

Art. 112 – Este artigo, fechando o Capítulo “Interpretação e Integração da Legislação Tributária”, prescreve a *interpretatio in bonam partem* nas sendas do Direito Tributário, ou, em outros termos, manda aplicar o princípio “*in dubio pro reo*”, sempre que se instalar dúvida relativamente ao descrito nos quatro incisos. O princípio da legalidade, juntamente com o da tipicidade, vetores mestres da tributação, impõem que qualquer dúvida sobre o perfeito enquadramento do

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

fato à norma, é de ser resolvida em favor do contribuinte.

Importante frisar que o art. 112 do Código Tributário Nacional embora cuide da interpretação da lei punitiva, refere-se efetivamente à sua aplicação aos casos concretos. Até porque, na esfera administrativa, dadas às restrições impostas à apreciação do lançamento, não há que se falar em dúvida quanto à lei propriamente dita, na medida em que o alcance desta apreciação fica ao clivo do Judiciário.

Assim, para aplicação da regra constante do art. 112 do Código Tributário Nacional, deve-se averiguar a existência de dúvida quanto aos atos praticados pelo contribuinte, suas características e a extensão de seus efeitos.

Diante disso, julgo parcialmente procedente o lançamento para, além das exclusões procedidas pela decisão majoritária, excluir também as exigências relativas ao produto "algodão" adquirido de cooperativas.

Sala das Sessões, 14/06/11.

Luciana Mundim de Mattos Paixão
Conselheira