

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

Acórdão: 19.905/11/3ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000167213-71  
Impugnação: 40.010128322-60  
Impugnante: Térmica Indústria e Comércio de Embalagens Ltda  
IE: 367927649.00-10  
Coobrigado: Rosiane Castro Detoni  
Proc. S. Passivo: Marcelo Dias Carvalho  
Origem: DF/Juiz de Fora

***EMENTA***

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - SÓCIA - ELEIÇÃO ERRÔNEA. Exclusão da sócia da empresa autuada da condição de Coobrigada da obrigação tributária por falta de previsão legal.**

**CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - RESOLUÇÃO 3.166/01. Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS destacados em notas fiscais de fornecedor de outra Unidade da Federação, beneficiado com incentivos fiscais em seu Estado de origem, sem amparo em convênios celebrados no âmbito do CONFAZ. Procedimento fiscal respaldado no art. 155, § 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. Corretas as exigências fiscais de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.**

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.**

***RELATÓRIO***

A autuação versa sobre o aproveitamento indevido de créditos de ICMS, no período de 01/01/06 a 31/07/07, pela Autuada, provenientes de registros de notas fiscais de entradas, relacionadas na Planilha de fls. 07, relativas às entradas decorrentes de operações interestaduais cujo remetente, Cotherpack Ind. e Com. de Embalagens Ltda, situada no município de Sapucaia/RJ, estava beneficiada com incentivo fiscal que lhe concede o recolhimento do ICMS de 2% (dois por cento) sobre o faturamento no mês de referência (art. 1º da Lei Estadual nº 4533 de 04/04/05/RJ), concedido em desacordo com a legislação de regência do ICMS.

Exige-se ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 212/232, acompanhada dos documentos de fls. 233/238, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 242/251.

**DECISÃO**

A autuação versa sobre o aproveitamento indevido de créditos de ICMS, no período de 01/01/06 a 31/07/07, pela Autuada, provenientes de registros de notas fiscais de entradas, relacionadas na Planilha de fls. 07, relativas às entradas decorrentes de operações interestaduais cujo remetente, Cotherpack Ind. e Com. de Embalagens Ltda, situada no município de Sapucaia/RJ, estava beneficiada com incentivo fiscal que lhe concede o recolhimento do ICMS de 2% (dois por cento) sobre o faturamento no mês de referência (art. 1º da Lei Estadual nº 4533 de 04/04/05/RJ), concedido sem respaldo em acordo celebrado no âmbito do CONFAZ.

As operações em questão estão inseridas no art. 1º, item 7, Anexo Único da Resolução nº 3.166/01 tendo sido os benefícios fiscais concedidos à revelia de convênio, motivo pelo qual o crédito é admitido apenas na proporção em que o imposto foi recolhido.

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

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

A apuração da diferença, parcela que não foi cobrada nem paga pelo remetente ao Estado de origem, se deu mediante a Verificação Fiscal Analítica (Planilha de fls. 8/9), estornando-se parte de créditos de ICMS relativos às entradas de mercadorias referentes às operações interestaduais beneficiadas com incentivo fiscal concedido pela UF: RJ, sem a aprovação do CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária.

A Impugnante não nega a existência do benefício fiscal, entretanto, para afastar a infração apontada alega a correção de seu procedimento invocando em sua defesa o princípio da não cumulatividade.

Entretanto, o estorno parcial dos créditos efetuado pelo Fisco está amparado exatamente no princípio constitucional citado pela Autuada: art. 155, § 2º, inciso I, CF/88, que só admite a apropriação de imposto que tenha sido cobrado nas operações anteriores:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

§ 2.º 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;"

Na legislação tributária mineira, tal princípio está inserido no art. 28, § 5º, da Lei nº 6763/75 abaixo transcrito:

### LEI 6763/75

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

Ainda a legislação tributária mineira, especificamente, o § 1º, do art. 62, do RICMS/02, considera não cobrada, a parcela do imposto beneficiada com incentivos fiscais concedidos indevidamente, dispendo o seguinte:

### RICMS/02

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

§ 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.

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

### RICMS/02

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

(...)

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A legislação supra é suficiente para corroborar o trabalho fiscal e dela o contribuinte não poderia alegar desconhecimento como forma de eximir-se de suas obrigações tributárias.

Observa-se que a própria Lei Maior (CF/88) cuidou de especificar as únicas hipóteses nas quais o crédito ficaria a critério da legislação estadual, atenuando o princípio da não-cumulatividade. Trata-se do art. 155, § 2º, inciso II, que se refere exclusivamente ao ICMS:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

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

(...)

II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

Nota-se que o dispositivo constitucional ao estabelecer a não-cumulatividade do ICMS com base no sistema de compensação de débitos e créditos escriturais, utiliza, em relação ao imposto, as expressões “devido” e “cobrado”, pois quando o legislador constituinte refere-se ao ICMS, utilizando o termo “devido”, ele contempla a obrigação tributária do imposto em tese, isto é, em sua generalidade, sem distinguir qualquer hipótese de afastamento dessa obrigação por força de normas de imunidade, de isenção, de exclusão do objeto da obrigação, de suspensão e outras espécies de exoneração da mesma.

Assim, o legislador constituinte parte do pressuposto, puro e simples, de que o imposto é devido naquela operação praticada pelo contribuinte. Todavia, ao se referir ao “*montante cobrado*” o legislador constituinte não parte do mesmo pressuposto, pois contempla apenas a obrigação tributária em concreto, não mais em tese, ou seja, aquela que foi efetivamente exigida e paga, pelo contribuinte, na operação anterior.

Justifica-se, pois, o estorno do crédito do imposto procedido pelo Fisco, quando este se mostra coerente com o princípio da não-cumulatividade, uma vez que, como parte do imposto não foi cobrada pelo Estado de origem na etapa anterior, esta parcela não poderia ser aproveitada nas operações posteriores.

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

§ 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. (Grifou-se)

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 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;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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.

Infere-se, portanto, que as normas citadas aplicam-se a todas as Unidades da Federação, donde a impossibilidade de qualquer delas, isoladamente, conceder eventual benefício para seus contribuintes, principalmente quando possa repercutir em prejuízo de outro ente tributante, como na espécie.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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:

Decido. A presente ação direta de inconstitucionalidade não merece ser conhecida. Com efeito, o Comunicado CAT-36/2004, da Coordenadoria de Administração Tributária do Estado de São Paulo, constitui mero ato administrativo despido de normatividade, isto é, não é ato normativo autônomo, geral e abstrato e, portanto, não pode ser submetido à fiscalização abstrata de sua constitucionalidade, conforme a consolidada jurisprudência desta Corte (ADI nº 2.626/DF, Rel. Min. Sydney Sanches, DJ 5.3.2004; ADI nº 2.714/DF, Rel. Min. Maurício Corrêa, DJ 27.2.2004; ADI nº 2.387/DF, [...]).

No preâmbulo do CAT-36/2004, está expresso que se trata-se ato amparado diretamente em normas legais, especificamente, no art. 36, § 3º, da Lei Estadual 6.374, de 1º de março de 1989, e nos arts. 1º e 8º, I, da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, e apenas indiretamente nas normas constitucionais dos arts. 155, § 2º, I e XII, "g" e 170, IV, da Constituição Federal.

Ademais, o referido comunicado, como explica a Coordenadoria de Administração Tributária do Estado de São Paulo, tem por escopo unicamente prestar esclarecimentos aos contribuintes paulistas, assim como traçar orientações para a atuação dos agentes fiscais de renda do Estado de São Paulo, estando, portanto, desvestido de normatividade suficiente para figurar como objeto de controle abstrato de constitucionalidade.

Ante o exposto, nego seguimento à presente ação direta de inconstitucionalidade (art. 21, § 1º, RISTF). Publique-se. Brasília, 3 de fevereiro de 2006. Ministro GILMAR MENDES Relator

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por outro lado, analisando matéria sobre créditos concedidos sem edição de convênio, o STF entende não afrontar o princípio da não cumulatividade do ICMS a inadmissão do crédito oriundo de tributo convertido em incentivo fiscal, conforme agravo regimental abaixo transcrito:

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

RE-AgR 423658 / MG - MINAS GERAIS

AG.REG.NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. NÃO-CUMULATIVIDADE. ART. 155, § 2º, I, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. I. - Acórdão recorrido que se ajusta à jurisprudência do Supremo Tribunal Federal no sentido de que tendo sido convertido em incentivo o tributo que deveria ser recolhido pelo vendedor de matéria-prima, a inadmissão do crédito, no estado de destino, não afronta o princípio da não-cumulatividade do ICMS. RE 109.486/SP, Relator Ministro Ilmar Galvão, "DJ" de 24.4.92. II. - Agravo não provido.

Em Ação Direta de Inconstitucionalidade requerida pelo governador do Estado de Minas Gerais contra ato do governador do Estado do Espírito Santo, 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,



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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).

Portanto, o Estado do Rio de Janeiro, ao beneficiar seus contribuintes com incentivos fiscais (Lei Estadual/RJ nº. 4533/2005) não ratificados entre os Estados, infringiu normas disciplinadoras do ICMS, tornando nulo o ato do benefício fiscal 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.

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.

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;

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

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

Entretanto, no que se refere à inclusão da Coobrigada razão não assiste ao AI lavrado.

Dispõe o art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6763/75 que:

Art. 21 - São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 2º - São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto:

(...)

II - o diretor, o administrador, o sócio-gerente, o gerente, o representante ou o gestor de negócios, pelo imposto devido pela sociedade que dirige ou dirigiu, que gere ou geriu, ou de que faz ou fez parte.

No presente caso, não restou demonstrado quais atos teriam sido praticados pela Coobrigada com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto que pudessem ensejar sua responsabilidade pessoal, nesse momento.

Assim, mostra-se parcialmente procedente o lançamento, para excluí-la do polo passivo da obrigação tributária.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para determinar a exclusão da coobrigada do polo passivo da obrigação. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Fernando Luiz Saldanha (Revisor), José Luiz Drumond e Luiz Fernando Castro Trópia.

**Sala das Sessões, 25 de janeiro de 2011.**

**André Barros de Moura**  
**Presidente/Relator**

ABM/EJ