

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 3.676/11/CE Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000165504-11
Recurso de Revisão: 40.060128741-29
Recorrente: Nestlé Waters Brasil- Bebidas e Alimentos Ltda.
IE: 637053519.07-17
Recorrida: Fazenda Pública Estadual
Proc. S. Passivo: Leonardo Resende Alvim Machado/Outro(s)
Origem: DFT/Teófilo Otoni

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - RESOLUÇÃO 3.166/01. Constatado o recolhimento a menor do ICMS devido ao Estado de Minas Gerais, em razão da apropriação indevida de parcela do imposto não cobrada e não paga ao Estado de origem, decorrente de benefício fiscal concedido irregularmente pelo mesmo, em conformidade com o disposto nos arts. 1º, § 1º, e 8º, inciso I, ambos da Lei Complementar nº 24/75, c/c os arts. 28, § 5º da Lei nº 6.763/75, 62, parágrafo único do RICMS/02 e item 7.8 do Anexo Único da Resolução nº 3.166/01. Corretas, em parte, as exigências de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada, capituladas, respectivamente, nos art. 56, II e 55, XXVI, todos da Lei nº 6.763/75. Recurso de Revisão conhecido por unanimidade e parcialmente provido por maioria de votos.

RELATÓRIO

Trata-se da constatação de que a ora Recorrente recolheu a menor o ICMS devido a Minas Gerais, mediante o estorno de créditos do imposto apropriados irregularmente nos exercícios de 2005 a 2009, relativamente à entrada de mercadorias constantes de notas fiscais emitidas por fornecedores situados no Estado do Rio de Janeiro.

Segundo o relatório do Auto de Infração, referidas notas fiscais continham o destaque do ICMS à alíquota de 12% (doze por cento), no entanto, apenas o montante equivalente a 2% (dois por cento) do valor das operações foi efetivamente cobrado e pago na origem, em decorrência de benefício fiscal concedido unilateralmente pelo Estado do Rio de Janeiro, sendo este o fundamento do estorno dos créditos apropriados em excesso, acarretando assim a exigência do imposto e das correspondentes multas de revalidação e isolada.

Regularmente instaurado o contencioso, foi o mesmo submetido à 1ª Câmara de Julgamento deste Conselho de Contribuintes, que decidiu pela procedência do lançamento, conforme o Acórdão n.º 20.121/10/1ª (fls. 327/340), decisão esta tomada pelo voto de qualidade, contra a qual a Recorrente, por procurador regularmente constituído, interpôs o presente Recurso de Revisão, nos termos do art. 163, inciso I do RPTA/MG.

Reiterando a argumentação aduzida na fase de impugnação, sustenta a Recorrente que os créditos por ela apropriados são legítimos, de modo que o estorno procedido pelo Fisco não tem sustentação por falta de fundamento constitucional ou legal.

Alega, em síntese, que:

(i) parte do crédito tributário exigido já se encontrava extinto quando do lançamento, por força da decadência de que trata o art. 150, § 4º, do CTN;

(ii) a grande maioria dos emitentes das notas fiscais não usufruiu do benefício fiscal concedido pelo Estado do Rio de Janeiro, conforme declarações juntadas aos autos – *destaca ser este o fundamento do voto vencido integrante do acórdão recorrido, pelo cancelamento parcial das exigências* –; e que,

(iii) salvo nas operações isentas ou não tributadas, únicas exceções constitucionais à regra da não cumulatividade, o valor destacado na nota fiscal deve sempre ser considerado como cobrado na operação anterior, conferindo assim o direito de crédito ao adquirente da mercadoria, de modo que são ilegítimas quaisquer normas infraconstitucionais que vedam tais créditos em razão de incentivos que não se confundam com isenção ou não incidência do imposto (tal como o regime especial de apuração previsto na legislação fluminense), pelo que o único caminho que o Estado de Minas Gerais teria para contestar a validade do referido benefício seria o seu questionamento judicial perante o STF, e não a punição de seus contribuintes mediante o estorno dos créditos sob esta motivação, estabelecido em sua própria legislação, que, por isso mesmo, careceria de fundamento de validade.

Finalmente, argumenta que as multas de revalidação e isolada estão sendo exigidas em duplicidade, já que ambas estariam punindo uma mesma infração.

DECISÃO

Da Preliminar de Cabimento do Recurso

Tendo em vista que a decisão recorrida foi tomada pelo voto de qualidade, revela-se cabível o presente Recurso de Revisão, eis que atendido, de plano, o pressuposto de cabimento estabelecido pelo inciso I do art. 163 do RPTA/MG, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08.

Do Mérito

Como se viu no relatório supra, a tese central da defesa é que, não obstante a limitação dos créditos estabelecida pela legislação infraconstitucional, a ora Recorrente faz jus à apropriação integral dos mesmos, tal como procedeu, de modo que as exigências seriam ilegais e inconstitucionais.

Todavia, não lhe assiste razão, como se verá a seguir.

Inicialmente, frise-se que a regra jurídico-constitucional da não cumulatividade do ICMS, tal como prevista no art. 155, § 2º, I da Constituição Federal de 1988, ao estabelecer a compensação de débitos com créditos, pressupõe que os

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

valores a serem compensados com o imposto devido em cada operação tenham sido regularmente cobrados nas operações anteriores, ainda que por outro Estado.

Esta obrigação de suportar créditos relativos ao imposto pago a outro Estado – *aquele em cujo território tenha ocorrido o fato gerador relativo à operação anterior* – decorre da índole nacional de que se reveste o ICMS, na medida em que nenhum Estado é autossuficiente no sentido de produzir tudo aquilo que consome, e vice e versa. Assim, regra geral, o imposto incidente na operação anterior presume-se regularmente cobrado pelo Estado de origem, ensejando crédito contra o Estado de destino, desde que corretamente destacado na correspondente nota fiscal.

Neste contexto, e em contrapartida, é vedado aos Estados concederem, unilateralmente, benefício fiscal que importe na redução do montante do imposto devido, máxime quando se tratar de operação interestadual cujo destinatário seja contribuinte do imposto, isto é, quando a operação for apta a gerar créditos para o destinatário, evitando assim a transferência para o Estado de destino do ônus financeiro decorrente da renúncia fiscal. Somente poderão fazê-lo, portanto, com a aquiescência dos demais, nos termos de convênio previamente celebrado para tal finalidade.

Vale dizer, a celebração de convênio interestadual constitui pressuposto essencial à concessão válida, pelos Estados ou Distrito Federal, de isenções, incentivos ou benefícios fiscais, sob pena de, em não o fazendo, dentre outras consequências, tornar-se ineficaz o crédito atribuído ao estabelecimento destinatário da mercadoria.

Neste sentido, confira-se o que estabelece a Lei Complementar nº. 24/75:

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

No presente caso, constatou-se que a ora Recorrente apropriou integralmente do imposto destacado nas notas fiscais, no entanto, somente parte do valor correspondente foi paga ao Estado de origem, em decorrência de benefício fiscal irregularmente concedido por este, resultando tal procedimento em recolhimento a menor do imposto devido ao Estado de Minas Gerais.

Portanto, se a regra da não cumulatividade pressupõe que os valores a serem compensados com o imposto devido sejam aqueles regularmente cobrados nas operações anteriores – isto é, que tenham sido exigidos segundo as normas legais de regência do imposto –, logicamente que o montante não recolhido em decorrência do benefício irregular não é passível de compensação.

Assim, considerando que inexistente prova nos autos de que os valores destacados nas notas fiscais tenham sido integralmente recolhidos na origem, inadmissível a sua apropriação integral como crédito pelo destinatário, até porque, neste caso, quem estaria arcando com o ônus financeiro da renúncia fiscal seria o Estado de Minas Gerais, e não o do Rio de Janeiro, que a concedeu. Sem razão a Recorrente, portanto, ao afirmar que as exigências constantes do Auto de Infração sob exame não encontram amparo legal ou constitucional.

O art. 8º acima reproduzido não deixa dúvida de que a inobservância dos dispositivos da Lei Complementar nº 24/75 (isto é, a concessão de benefícios sem a prévia celebração de convênio) acarreta, além da nulidade do ato concessivo, a ineficácia do crédito atribuído ao estabelecimento destinatário da mercadoria.

Observe-se que as consequências da concessão irregular dos benefícios são de natureza distinta: a nulidade do ato, e a ineficácia do crédito.

Com relação à primeira, por se tratar da anulação de um ato normativo do Estado concedente, naturalmente que o Estado destinatário somente poderá pleiteá-la em juízo, por não deter poderes de autoexecutoriedade para tanto.

Mas, obviamente, esta não é a única alternativa de que dispõe, tal como afirma a Recorrente.

Com efeito, no que diz respeito à ineficácia dos créditos, podem os Estados destinatários decretarem-na sem a necessidade de interveniência do Judiciário, porquanto detêm competência para legislar sobre o imposto, inclusive em matéria de apuração (obrigação principal) e escrituração (obrigação acessória), cujo fundamento de validade, no caso, advém do próprio art. 8º da Lei Complementar nº 24/75, que, não obstante ter sido editada ainda no regime constitucional anterior, continua a regular o exercício da competência exonerativa dos Estados em matéria de ICMS, tendo sido inclusive expressamente recepcionada pelo § 8º do art. 34 do ADCT da CF/88.

Assim é que, com fundamento neste dispositivo, o Estado de Minas Gerais tratou da ineficácia dos créditos de ICMS relativos a benefícios fiscais irregularmente concedidos, por meio da Lei nº 6.763/75, bem como do Regulamento do ICMS, nos seguintes termos:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

RICMS/02:

Art. 68 - O crédito corresponderá ao montante do imposto corretamente cobrado e destacado no documento fiscal relativo à operação ou à prestação.

(...)

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.

Obs.: o § 1º do art. 62 do RICMS/02 possui redação idêntica ao do § 5º acima transcrito, contendo o seu § 2º o seguinte teor:

§ 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.

Como se vê, tanto a Lei nº 6.763/75 quanto o Regulamento do ICMS/02, em perfeita sintonia com o texto constitucional e da Lei Complementar nº 24/75, vedam o crédito do ICMS relativo à parcela correspondente ao benefício fiscal concedido sem prévia autorização em convênio, ao considerarem 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.

Portanto, no caso concreto, se o imposto destacado nas notas fiscais é maior que o efetivamente cobrado e recolhido na origem, em razão dos benefícios concedidos unilateralmente pelo Estado do Rio de Janeiro, obviamente que a sua compensação integral resultou em valores menores do que os devidos a Minas Gerais, pelo que são legítimas as exigências decorrentes dos valores estornados, observando-se que foram corretamente consideradas as compensações nos limites admitidos pela Resolução nº

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

3.166/01, sem o que, pelas razões acima expostas, estaria o Estado de Minas Gerais arcando indevidamente com o ônus financeiro do benefício irregularmente concedido por outro Estado.

Ao contrário do que afirma a defesa, portanto, há base legal e constitucional para as exigências constantes do Auto de Infração sob exame, não havendo também de se falar em suposta invasão ou usurpação de competências por parte do Estado de Minas Gerais, seja do Estado de origem, seja do Poder Judiciário.

Da mesma forma, também não assiste razão à Recorrente quanto à suposta exigência de penalidades em duplicidade, haja vista a natureza distinta de ambas.

Com efeito, enquanto a multa de revalidação constitui sanção pelo descumprimento de obrigação principal, cuja base de cálculo é o valor do imposto não pago na forma e prazos regulamentares, a multa isolada exigida tem como pressuposto o descumprimento de obrigação acessória, tendo como base de cálculo o montante do crédito do imposto apropriado em desacordo com a legislação tributária.

Assim, considerando que a alíquota aplicável a ambas as penalidades é a mesma (cinquenta por cento), no caso dos autos somente houve coincidência de valores em razão da circunstância de que, para todo o período fiscalizado, o Contribuinte apresentava saldo devedor em sua conta corrente fiscal. Caso houvesse saldo credor em algum período de apuração, obviamente os valores seriam diferentes, uma vez que nesta hipótese a diferença de imposto a ser exigida (base de cálculo da multa de revalidação) seria menor, e por via de consequência menor também seria o valor da multa.

E nem se queira argumentar que a suposta exigência em duplicidade estaria caracterizada meramente em razão da estreita relação existente entre a apuração do imposto e a apropriação dos créditos.

De fato, embora se admita que a correta apuração (e pagamento) do imposto depende da correta apropriação dos créditos, tal relação não autoriza, por si só, confundir tais atividades, ainda que ambas caibam ao contribuinte, tratando-se o ICMS de tributo sujeito ao lançamento por homologação.

Com efeito, a apuração em si do imposto, assim entendida a compensação dos débitos com os créditos em determinado período, constitui forma de liquidação da obrigação surgida com a ocorrência do fato gerador, a teor do disposto no art. 24, incisos I e II da Lei Complementar nº 87/96 c/c o art. 16, inc. IX da Lei nº 6.763/75, e como tal, somente pode se enquadrar como obrigação principal. Confira-se:

LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96

Art. 24. A legislação tributária estadual disporá sobre o período de apuração do imposto. As obrigações consideram-se vencidas na data em que termina o período de apuração e são liquidadas por compensação ou mediante pagamento em dinheiro como disposto neste artigo:

I - as obrigações consideram-se liquidadas por compensação até o montante dos créditos

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

escriturados no mesmo período mais o saldo credor de período ou períodos anteriores, se for o caso;

II - se o montante dos débitos do período superar o dos créditos, a diferença será liquidada dentro do prazo fixado pelo Estado;

LEI Nº 6.763/75

Art. 16 - São obrigações do contribuinte:

(...)

IX - pagar o imposto devido na forma e prazos regulamentares.

Já a apropriação dos créditos, isto é, o lançamento destes nos livros próprios destinados à escrituração fiscal do contribuinte, se enquadra no conceito de obrigação acessória, tal como previsto no inc. IV do retro citado art. 16 da Lei nº 6.763/75, *verbis*:

Art. 16 - São obrigações do contribuinte:

(...)

IV - escriturar os livros e emitir documentos fiscais na forma regulamentar.

Como se vê, não obstante as bem articuladas razões de defesa, no caso concreto não há de se falar em exigência de penalidades em duplicidade, eis que a ora Recorrente descumpriu obrigação acessória ao se apropriar indevidamente da integralidade do imposto destacado nas notas fiscais, e, ainda que em decorrência deste creditamento indevido, descumpriu também obrigação principal ao apurar (e pagar) a menor o imposto devido.

Finalmente, resta analisar a alegação de decadência.

Aqui, diferentemente das outras razões de defesa, entende este Relator que deve ser acolhida a argumentação da Recorrente, tendo em vista que, quando consumada a intimação do Auto de Infração (25/05/2010), parte do crédito tributário exigido já se encontrava extinto, por força do disposto no art. 150, § 4º c/c o art. 156, VII, todos do CTN, motivo pelo qual já não poderia ter sido objeto de lançamento.

É que, tratando-se o ICMS de imposto sujeito ao lançamento por homologação, o termo inicial para a contagem do prazo decadencial para a constituição do crédito tributário é a data da ocorrência do fato gerador (regra especial contida no § 4º do art. 150 do CTN, que deve prevalecer sobre a geral, de que trata o art. 173, inciso I, aplicável aos tributos sujeitos às demais modalidades de lançamento).

Assim, ainda que não admitindo as declarações de fls. 218 a 221 como prova de pagamento integral do imposto na origem, tal como o fazem os Ilustres Conselheiros André Barros, Antonio César e Luciana Mundim, deve o Acórdão recorrido ser parcialmente reformado, para que sejam excluídas as exigências relativas aos fatos geradores ocorridos anteriormente a 25/05/05, assim entendidas aquelas referentes às notas fiscais emitidas até a referida data, pelos seguintes remetentes, que declararam não usufruir do benefício fiscal irregularmente concedido pelo Estado do Rio de Janeiro:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- 1) Cooperativa Mista dos Produtores Rurais do Vale do Carangola – CONVACA;
- 2) Cooperativa Agrária Vale do Itabapoana Limitada – CNPJ 27.976380/0004-01;
- 3) Cooperativa Agrária Vale do Itabapoana Limitada – CNPJ 27.976380/0005-84;
- 4) Cooperativa Agropecuária de Itaocara Ltda;
- 5) Cooperativa Agropecuária de Itaperuna Ltda.

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em conhecer do Recurso de Revisão. No mérito, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para excluir as exigências relativas às notas fiscais cujos emitentes declararam não se valer dos benefícios fiscais concedidos por seu Estado de origem e desde que emitidas antes de 25/05/05. Vencidos, em parte, os Conselheiros Maria de Lourdes Medeiros e Mauro Heleno Galvão, que lhe negavam provimento. Vencido, em parte, o Conselheiro Raimundo Francisco da Silva (Revisor), que lhe dava provimento parcial para excluir as exigências relativas aos fatos geradores anteriores a 25/05/05, com fundamento no disposto no art. 150, § 4º do CTN. Designado relator o Conselheiro Raimundo Francisco da Silva (Revisor). Pela Recorrente, sustentou oralmente o Dr. Leonardo Resende Alvim Machado e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Mariane Ribeiro Bueno Freire. Participaram do julgamento, além dos signatários, e da Conselheira vencida, os Conselheiros André Barros de Moura (Relator), Luciana Mundim de Mattos Paixão e Antônio César Ribeiro.

Sala das Sessões, 25 de março de 2011.

**Mauro Heleno Galvão
Presidente**

**Raimundo Francisco da Silva
Relator/Designado**

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 3.676/11/CE Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000165504-11
Recurso de Revisão: 40.060128741-29
Recorrente: Nestlé Waters Brasil- Bebidas e Alimentos Ltda
IE: 637053519.07-17
Recorrida: Fazenda Pública Estadual
Proc. S. Passivo: Leonardo Resende Alvim Machado/Outro(s)
Origem: DFT/Teófilo Otoni

Voto proferido pela Conselheira Maria de Lourdes Medeiros, 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 defesa da Autuada é fundamentada, basicamente, no entendimento de que o direito à apropriação de créditos de ICMS não comporta restrições, além daquelas hipóteses previstas na Constituição Federal. Dessa forma, as vedações ou limitações impostas por meio da legislação estadual seriam ilegais e inconstitucionais.

Em relação à suposta inconstitucionalidade, todavia, a legislação mineira que rege a matéria, art. 182, inciso I, da Lei nº 6.763/75 e art. 110, inciso I do RPTA/MG prescrevem que não compete ao órgão julgador administrativo apreciar questões desta natureza. Assim dispõe o texto legal:

Lei nº 6.763/75:

Art. 182 - Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º. do art. 146;

RPTA/MG:

Art. 110. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda;

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Considerando que o ato administrativo de lançamento é vinculado e obrigatório, conforme o art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN), o Fisco agiu corretamente ao estornar o crédito indevido, com base na legislação a seguir.

O estorno do crédito tem por base legal o disposto na Constituição Federal de 1988, Lei Complementar nº 24/75, Lei nº 6.763/75, 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. (G.N.)

O dispositivo retro da Constituição Federal está regulamentado na Lei Complementar nº 24/75, recepcionada pela Constituição Federal de 1988, e prescreve:

LC nº 24/75:

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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§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.

Em decorrência da norma acima, a Lei Estadual nº 6.763/75, dispõe no art. 28, §5º, que:

Lei nº 6.763/75:

Art. 28 - O imposto é não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores por este Estado ou outra unidade da Federação.

(...)

§ 5º - Na hipótese do caput, não se considera cobrado, ainda que destacado em documento fiscal, o montante do imposto que corresponder a vantagem econômica decorrente de concessão de incentivo ou benefício fiscal em desacordo com o disposto na alínea "g" do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição da República.

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*:

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"

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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. (G.N.)

Para regulamentar o § 2º do art. 62 do RICMS/02 foi editada a Resolução nº 3.166/01, que prevê no art. 1º, o seguinte:

Resolução nº 3.166/01:

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. (G.N.)

O princípio da não cumulatividade não foi alterado pela norma infralegal acima, pois a Resolução nº 3.166/01 tem caráter meramente operacional e não inova no mundo jurídico. Apenas orienta o Fisco e os contribuintes sobre os procedimentos a serem adotados em relação aos benefícios fiscais concedidos sem edição de convênio, obrigatório nos termos do art. 155, § 2º, inc. I e XII, alínea "g" da Constituição Federal.

O benefício fiscal utilizado pelos remetentes da Autuada está expressamente relacionado no item 7, subitem 7.8 do Anexo Único à Resolução nº 3.166/01. Nesse caso, não dá a ela o direito ao crédito integral do ICMS, por força da vedação do art. 1º da Resolução, que dispõe que o crédito só é admitido na *“na mesma proporção em que o imposto venha sendo efetivamente recolhido à unidade da Federação de origem”*.

Por meio da interpretação sistemática, na qual são conjugados dispositivos constitucionais, legais ou regulamentares para a aplicação da norma ao caso concreto, observa-se que existe consonância entre as normas previstas na Constituição Federal, Lei Complementar nº 24/75, Lei nº 6.763/75, RICMS/02 e Resolução nº 3.166/01 sobre o direito ao crédito do ICMS no caso em tela. Por isso, em face da inexistência de conflito na legislação citada, prevalece o estorno do crédito feito pelo Fisco.

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 de 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

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,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, XII, “g” da Constituição Federal, que constitui limitação à autonomia dos estados. O Supremo deixa clara 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, XII, 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:

RICMS/02:

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:

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Em decorrência da regra acima, a Autuada deveria estornar de sua escrita fiscal a parcela do ICMS beneficiada unilateralmente pelo Estado do Rio de Janeiro, mas não o fez. Por essa razão, o Fisco corretamente efetuou o estorno e aplicou as penalidades legais.

Nas planilhas de fls. 39/124, o Fisco citou o município de origem, a razão social dos remetentes, o CNPJ, os números das notas fiscais, datas, base de cálculo, ICMS apropriado indevidamente e ICMS a que tinha direito a Autuada. Assim, cumpriu plenamente todos os requisitos do art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN).

A Autuada também não fez prova da legitimidade do benefício fiscal concedido pelo Estado do Rio de Janeiro ou que os remetentes não se utilizaram do benefício. Nessa situação, o lançamento efetuado pelo Fisco mineiro é procedente.

As multas não foram aplicadas em duplicidade e estão em está em perfeita sincronia entre os tipos nelas descritos 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;

Art. 56 - Nos casos previstos no inciso III do artigo 53, serão os seguintes os valores das multas:

(...)

II - havendo ação fiscal, a multa será de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, observadas as hipóteses de reduções previstas nos §§ 9º e 10 do art. 53.

A Autuada argui a decadência do crédito tributário relativo ao período de 01/04/05 e 24/05/05, com base na regra do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional.

No lançamento de ofício, porém, a regra geral aplicável à decadência é a do art. 173, I do CTN, que prevê o prazo de cinco anos, contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Depreendem-se dos autos que os fatos geradores ocorreram no exercício de 2005. Por conseguinte, a contagem do prazo decadencial, nos termos do art. 173, I do CTN, iniciou-se em 01/01/06 e iria expirar em 31/12/10. Como o Auto de Infração foi

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

lavrado em 24/05/10 e o Sujeito Passivo foi pessoalmente intimado em 25/05/10 (fl. 05), verifica-se que a decadência não ocorreu.

São várias as decisões deste Conselho de Contribuintes nesse sentido. Como exemplo pode ser citado o Acórdão nº. 2.498/01/CE, abaixo parcialmente reproduzido:

“O Professor Sacha Calmon, articulando sobre a ‘DECADÊNCIA DO CRÉDITO. PRESCRIÇÃO DA AÇÃO DE EXECUÇÃO DA FAZENDA PÚBLICA’, aponta que:

‘A regra geral – ligada à anualidade do exercício fiscal – é a do art. 173, I: o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

O fato gerador ocorre em março de 1997. Começa-se a contar o prazo decadencial em 1º de janeiro de 1998. Cinco anos depois ocorrerá a decadência.’

Falando sobre ‘Lançamento por Homologação’, o il. tributarista faz questão de dizer que os tipos de lançamentos configurados no CTN ‘estão destituídos de fundamentação científica’, pois ‘em verdade, são narrativas dos eventos preparatórios ao ato de lançamento’, uma vez que, por definição, o lançamento é ofício privativo da Administração. Assim, ‘todo lançamento é de ofício. Não há escapatória.’

Neste caso, **relativamente ao exercício de 1991, a contagem do prazo para a Fazenda Pública proceder à constituição do crédito tributário iniciou-se em 01.01.1992, findando-se em 31.12.1996.**

(...)

Desta forma, **a pretendida decadência para o exercício de 1991 não se afigura nos autos**, devendo as exigências fiscais serem mantidas integralmente.”
(grifou-se)

O Superior Tribunal de Justiça posiciona-se de maneira idêntica, conforme demonstra a decisão relativa ao Resp 198631/SP, cujo relator foi o Ministro Franciulli Netto, onde consta:

“TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS À EXECUÇÃO. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ICMS. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. INTELIGÊNCIA DOS ARTIGOS 150, § 4º E 173, INCISO I, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. DECADÊNCIA NÃO CONFIGURADA. CONTAGEM DO PRAZO. RECURSO CONHECIDO E PROVIDO. PRECEDENTES.

1. O SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA TEM ENTENDIMENTO FIRMADO QUE O PRAZO DECADENCIAL PARA A CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO NÃO TEM INÍCIO COM A OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR, MAS, SIM, DEPOIS DE CINCO ANOS CONTADOS DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE FOI EXTINTO O DIREITO

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

POTESTATIVO DA ADMINISTRAÇÃO DE REVER E HOMOLOGAR O LANÇAMENTO.

2. NÃO CONFIGURADA A DECADÊNCIA NO CASO EM EXAME - COBRANÇA DE DIFERENÇA DE ICMS EM LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO -, PORQUANTO O FATO GERADOR OCORREU EM JUNHO DE 1990, E A INSCRIÇÃO DA DÍVIDA FOI REALIZADA EM 15 DE AGOSTO DE 1995, PORTANTO, ANTES DO PRAZO DECADENCIAL, QUE SÓ SE VERIFICARÁ EM 1º DE JANEIRO DE 2001 (6/90 - FATO GERADOR/ + 5 ANOS = 6/95 - EXTINÇÃO DO DIREITO POTESTATIVO DA ADMINISTRAÇÃO/ 1º/01/96 - PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE À EXTINÇÃO DO DIREITO POTESTATIVO DA ADMINISTRAÇÃO/ + 5 ANOS = PRAZO DE DECADÊNCIA DA DÍVIDA/ 15/08/95 - DATA EM QUE OCORREU A INSCRIÇÃO DA DÍVIDA/ 1º/01/2001 - LIMITE DO PRAZO DECADENCIAL)..."

Como demonstrado acima, não havendo pagamento do imposto, não pode haver homologação tácita. No caso em questão, o ICMS foi recolhido a menor.

O lançamento de ofício ora apreciado exige valores não pagos pelo Contribuinte na época apropriada. Dessa forma, se submete, em termos de decadência, ao artigo 173, do CTN, *in verbis*:

"Art. 173 - O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado."

Conclui-se, portanto, que não ocorreu a decadência em relação ao crédito tributário relativo ao exercício de 2004.

Este Conselho de Contribuintes posiciona-se, em casos análogos, pela procedência da totalidade das exigências, como se depreende dos acórdãos nº 19.653/10/1ª, 19.616/10/1ª e 19.638/10/1ª.

ACÓRDÃO: 19.653/10/1ª

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO – RESOLUÇÃO Nº 3.166/01. CONSTATADO O RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS, EM FACE DA APROPRIAÇÃO DE PARCELA DE IMPOSTO NÃO COBRADA E NÃO PAGA AO ESTADO DE ORIGEM, DECORRENTE DE BENEFÍCIOS FISCAIS CONCEDIDOS ISOLADAMENTE, AO DESAMPARO DE CONVÊNIO INTERESTADUAL, EM DESACORDO COM A REGRA ESTABELECIDADA NO ART. 1º, PARÁGRAFO ÚNICO E ART. 8º, INCISO I, AMBOS DA LEI COMPLEMENTAR Nº 24/75, ART. 62, PARÁGRAFO ÚNICO DO RICMS/02 C/C A RESOLUÇÃO Nº 3.166/01. LEGÍTIMAS AS EXIGÊNCIAS DE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO PREVISTA NO ART. 56, INCISO II E MULTA ISOLADA PREVISTA NO ART. 55, INCISO XXVI, AMBOS DA LEI Nº 6.763/75. LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

ACÓRDÃO: 19.616/10/1ª

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. NÃO SE CONSIDERA COBRADO, PARA EFEITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE DO ICMS, AINDA QUE CORRETAMENTE 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 NO ART. 155 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, § 2º, XII, ALÍNEA "G" DO INCISO XII E ART. 1º, PARÁGRAFO ÚNICO E ART. 8º, I, AMBOS DA LEI COMPLEMENTAR Nº 24/75. CRÉDITO VEDADO NOS TERMOS NO ART. 62, § 1º DO RICMS/02 E 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 PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

ACÓRDÃO: 19.638/10/1ª

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – RESOLUÇÃO 3.166/01 – BENEFÍCIOS FISCAIS SEM CONVÊNIO. CONSTATADO QUE A IMPUGNANTE PROMOVEU RÉCOLHIMENTO A MENOR DE ICMS, EM FACE DO APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITO DE ICMS DECORRENTE DE OPERAÇÃO INTERESTADUAL COM MERCADORIA CUJOS REMETENTES, ESTABELECIDOS EM OUTRAS UNIDADES DA FEDERAÇÃO, FORAM BENEFICIADOS COM INCENTIVOS FISCAIS CONCEDIDOS EM DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA DO IMPOSTO. INFRAÇÃO CARACTERIZADA. NÃO TENDO A IMPUGNANTE CONSEGUIDO COMPROVAR QUE OS REMETENTES NÃO USUFRUÍAM DOS BENEFÍCIOS QUESTIONADOS PELO ESTADO DE MINAS GERAIS, SÃO LEGÍTIMAS AS EXIGÊNCIAS DE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO PREVISTA NO ART. 56, INCISO II E DA MULTA ISOLADA CAPITULADA NO INCISO XXVI DO ART. 55 AMBOS DA LEI Nº 6.763/75. CONTUDO, NÃO RESTOU DEMONSTRADA A REINCIDÊNCIA PARA JUSTIFICAR A MAJORAÇÃO DA PENALIDADE ISOLADA, DEVENDO ESTA PARCELA SER EXCLUÍDA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. LANÇAMENTO PARCIALMENTE PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

Em razão do exposto, nego provimento ao Recurso de Revisão.

Sala das Sessões, 25 de março de 2011.

**Maria de Lourdes Medeiros
Conselheira**