

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

Acórdão: 19.490/12/2ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000171506-88  
Impugnação: 40.010130691-01  
Impugnante: Governador Valadares Comércio de Calçados Ltda  
IE: 001040233.01-61  
Proc. S. Passivo: Elias Dantas Souto/Outro(s)  
Origem: DF/Governador Valadares

***EMENTA***

**CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - RESOLUÇÃO 3.166/01. Imputação fiscal de 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 ao desamparo de convênio interestadual, em desacordo com a regra estabelecida no art. 1º, parágrafo único e art. 8º, inciso I, ambos da Lei Complementar nº 24/75; art. 62, § 1º do RICMS/02 e Resolução nº 3.166/01. 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. Lançamento procedente. Decisão unânime.**

***RELATÓRIO***

**Da Autuação**

Versa o presente lançamento acerca da imputação fiscal de falta de recolhimento do montante correto do ICMS devido em cada período, em virtude de aproveitamento de crédito em desacordo com a legislação tributária vigente (ICMS não cobrado na origem – Resolução nº 3.166/01).

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.

**Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 188/209, em síntese, aos seguintes argumentos:

- o agente fiscal violou regras preexistentes para proceder à fiscalização, tornando inidôneo o procedimento adotado e, via de consequência, nula a aplicação da multa e o lançamento de ICMS;

- o art. 142 do Código Tributário Nacional prevê que a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória e impõe aos agentes da Administração que, ao procederem a quaisquer diligências, lavrem os termos necessários para que se documente o início do procedimento (art. 196), norma esta

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

reproduzida pela Lei Estadual n.º 6.763/75, a qual remete seu *modus operandi* para o RICMS/02 e CLTA;

- cita o Código de Defesa do Contribuinte do Estado de Minas Gerais e doutrina de Hugo de Brito Machado sobre o tema;

- o Auto de Infração é nulo pelo fato de o agente fiscal apenas citar de forma genérica a pretensa infração, sem descrever de forma clara e precisa o fato que motivou o lançamento e as demais circunstâncias em que foi praticado, nem mesmo cita com clareza a norma tributária que entende infringida, tão somente transcrevendo o art. 71 IV do RICMS/02 e do RICMS/96, fato que torna nulo o Auto de Infração por ofender o princípio constitucional da ampla defesa e do contraditório;

- cita decisão da Segunda Câmara de Julgamento do CC/MG e o art. 112 do Código Tributário Nacional para sustentar que o Auto de Infração é viciado de nulidade insanável devendo ser julgado insubsistente e determinado o arquivamento;

- acaso ultrapassada a preliminar, o que não crê, tem-se que agiu dentro do que está previsto no art. 155, § 2º, inciso I da Constituição de 1988, a saber, o princípio constitucional da não cumulatividade do ICMS;

- seus fornecedores estão situados em grande peso no Estado da Bahia, cujos nomes são conhecidos nacionalmente: Azaléia, Vulcabrás, Reebok, West Cost, Dakota, Ramarim, e recebem benefício fiscal com redução de base de cálculo do ICMS;

- não tem culpa de os grandes fornecedores de calçados estarem localizadas no Estado da Bahia e do Estado Bahia não ter supostamente homologado esse benefício no CONFAZ;

- a atitude de estornar o crédito apropriado de forma escritural não pode prevalecer, diante do que preceitua a Constituição, o princípio da não cumulatividade, a Lei Complementar n.º 87/96 e a doutrina tributária;

- uma lei estadual, aqui no presente caso nem uma lei é e sim um ato normativo ainda mais inferior, não pode limitar o princípio constitucional da não-cumulatividade, em especial pelo fato de a pretendida "redução de base de cálculo" sequer se tratar de isenção total ou parcial para que seja vista como uma exceção constitucional à aplicação do referido princípio;

- a Lei Complementar n.º 87/96 não prevê obrigatoriedade de estorno do crédito de ICMS se houvesse *"operação subsequente que seja tributada com uma alíquota menor do que a praticada em outro Estado em que tenha sido adquirido a mercadoria"*;

- não pode ser penalizada por política fiscal, digo, guerra fiscal, que está calcando aos pés o princípio da constitucional da não-cumulatividade, estando correta toda sua documentação e escrita fiscal;

- cita decisões do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- a exigência fiscal de valores a título de ICMS decorrente de suposto não estorno não tem cabimento perante o ordenamento jurídico e a jurisprudência pátria, a teor do art. 109, inciso I da CLTA/MG;

- o princípio da publicidade decorre do dever de dar publicidade, ou seja, de levar o conhecimento do ato ou da atividade administrativa a terceiros, constituindo esse princípio requisito de eficiência dos atos administrativos, sendo que a publicidade pode ser interna (obrigatória sempre) ou externa (obrigatória para os atos concluídos, fases de procedimentos, atos em formação, atas de julgamento, contratos, etc.);

- a hipotética inidoneidade do benefício fiscal dos fornecedores deveria ter sido precedida de ato declaratório de inidoneidade com a sua devida publicação no Diário Oficial do Estado de Minas Gerais (DOEMG), com vistas a dar-lhe publicidade e validade contra terceiros que viessem a negociar com estes contribuintes ou mesmo creditar o ICMS destacado na nota fiscal de compra, tanto que não há referência alguma nos autos de nenhum ato declaratório e sua numeração e data de publicação em alguma das edições do DOEMG;

- cita decisão do CC/MG sobre o princípio da publicidade;

- não havendo publicação no Diário Oficial dando conta a terceiros da inidoneidade benefício fiscal, este sequer pode ser considerado como inidôneo;

- a não publicação do ato declaratório viola o princípio da publicidade e, via de consequência, torna o processo administrativo tributário nulo;

- os efeitos do suposto ato declaratório de inidoneidade do benefício fiscal dos fornecedores não podem retroagir para desconsiderar o aproveitamento do crédito havido com a operação realizada;

- cita a Lei n.º 13.515/00, que instituiu o Código de Defesa do Contribuinte do Estado de Minas Gerais;

- cita doutrina acerca do princípio da segurança jurídica;

- ao tempo em que foi realizado o ato de compra das mercadorias dos contribuintes vendedores, estes eram inscritos como contribuintes no estado e eram considerados idôneos, tanto que não havia ato declaratório publicado dizendo o contrário;

- foi surpreendida pela autuação embasada em suposto ato declaratório taxando os contribuintes vendedores como usuários de benefício ilegal, e trazendo como consequência a invalidade do creditamento;

- cita decisões do Superior Tribunal Justiça e do Tribunal de Justiça de Minas sobre o tema.

Ao final, requer o reconhecimento da insubsistência do Auto de Infração por vício insanável ante a preliminar suscitada, e a procedência da impugnação com a exclusão do estorno do crédito e da exigência de ICMS apurada, por força dos princípios da não cumulatividade; publicidade e irretroatividade, mantendo-se o creditamento feito e determinando o arquivamento do Auto de Infração.

**Da Manifestação Fiscal**

O Fisco se manifesta às fls. 221/224, contrariamente ao alegado pela defesa, resumidamente, aos seguintes argumentos:

- em 25 de agosto de 2011 foi lavrado o AIAF para dar ciência ao contribuinte do início da auditoria fiscal no estabelecimento, conforme preceitua o art. 69, inciso I do RPTA;

- o que motivou o lançamento tributário foi a falta de recolhimento de ICMS em virtude de aproveitamento de crédito em desacordo com a legislação tributária;

- já as normas tributárias aplicáveis ao caso estão devidamente relacionadas nas infringências e penalidades discriminadas no corpo do Auto de Infração, em consonância com o disposto no art. 89, incisos IV e V da RPTA/MG que substituiu a CLTA/MG;

- a Impugnante nem se deu ao trabalho de ler com atenção ao Auto de Infração, visto que em momento algum foi citado o inciso IV do art. 71 do RICMS;

- a Impugnante admite que seus fornecedores recebem benefícios fiscais e, como estes benefícios não são homologados pelo CONFAZ, o Estado de Minas Gerais não admite a apropriação integral do crédito destacado no documento fiscal, uma vez que este montante declarado não foi recolhido na sua integralidade aos cofres do Estado de origem, nos termos do art. 62 do RICMS/02;

- consoante preceitos estabelecidos pela alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal e pela Lei Complementar n.º 24/75, é obrigatória a celebração e ratificação de convênios para a concessão ou revogação de isenções, incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do ônus do ICMS;

- não cabe discussão nessa esfera administrativa sobre a alegação de inconstitucionalidade;

- se Minas Gerais não limitasse esse crédito concedido de maneira unilateral por alguns Estados através benefícios fiscais, estaria frustrando a aplicação do preceito constitucional da não cumulatividade, pois permitiria o abatimento de imposto que não foi cobrado nas operações ou prestações anteriores;

- o princípio da publicidade foi atendido com a publicação da Resolução 3.166 (legislação pertinente ao caso) no Diário Oficial do Estado de Minas Gerais;

- a Impugnante não cita a qual ato de inidoneidade está se referindo e no processo não há menção a atos de inidoneidade, parecendo uma tentativa desesperada de invalidar um processo no qual não tem argumento para refutar as irregularidades;

- a Impugnante não enumera os documentos que pretende juntar ao processo e todos os documentos pertinentes ao caso estão devidamente anexados à peça fiscal.

Ao final, pede seja julgado procedente o lançamento.

**DECISÃO**

Compete à Câmara a análise do lançamento consubstanciado no Auto de Infração em epígrafe lavrado para formalizar 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 n.º 6.763/75, em face da imputação fiscal de falta de recolhimento do ICMS devido em cada período, em virtude de aproveitamento de crédito em desacordo com a legislação tributária vigente (ICMS não cobrado na origem – Resolução n.º 3.166/01).

Cumprir destacar que já no relatório do Auto de Infração (fl. 02) consta que *“o contribuinte foi intimado em 13/09/2011 para comprovar que seus fornecedores não são beneficiados com incentivos fiscais em desacordo com a legislação tributária e não apresentou nenhuma documentação comprobatória.”*

Os valores apurados estão sendo cobrados diretamente, sem a Verificação Fiscal Analítica - VFA, devido ao fato da Impugnante apresentar saldo devedor em todo período fiscalizado.

**Da Preliminar**

Inicialmente é importante destacar que a Impugnante cita por diversas vezes a Consolidação da Legislação Tributária e Administrativa do Estado de Minas Gerais – CLTA/MG aprovada pelo Decreto n.º 43.780/84 que, outrora, continha as normas estaduais. Contudo, esta norma foi expressamente revogada pelo Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, que assim prevê:

Art. 240. Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação para produzir efeitos a partir de 1º de março de 2008.

Art. 241. Ficam revogados:

I - o Decreto n.º 23.780, de 10 de agosto de 1984; e

II - o Decreto n.º 43.782, de 15 de abril de 2004.

Como norma processual que é, o Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, deve ser aplicado ao caso em tela no momento deste julgamento administrativo e verificadas as questões levantadas pela Impugnante à luz de suas disposições.

Feita esta ressalva cumpre analisar a alegação da Impugnante de que o Auto de Infração, como ato administrativo que é, estaria sujeito a regime jurídico de direito público e, portanto, deveria observar a exigência dos pressupostos de validade dos atos administrativos, quais sejam: competência, finalidade, forma, motivo e objeto.

Neste ponto deve ser ressaltado que a forma a ser cumprida pelo lançamento, que, efetivamente é um ato administrativo adstrito à lei, encontra-se determinada no Estado de Minas Gerais pela Lei n.º 6.763/75 e regulamentada pelo

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, que assim determina:

### SEÇÃO III

#### DA FORMALIZAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Art. 85. A exigência de crédito tributário será formalizada mediante:

.....  
II - Auto de Infração (AI), nas hipóteses de lançamentos relativos ao ICMS, ao ITCD, às taxas, e respectivos acréscimos legais, inclusive de penalidades por descumprimento de obrigação acessória;  
.....

Art. 89. O Auto de Infração e a Notificação de Lançamento conterão, no mínimo, os seguintes elementos:

I - número de identificação;

II - data e local do processamento;

III - nome, domicílio fiscal ou endereço do sujeito passivo e os números de sua inscrição estadual e no CNPJ ou CPF;

IV - descrição clara e precisa do fato que motivou a emissão e das circunstâncias em que foi praticado;

V - citação expressa do dispositivo legal infringido e do que comine a respectiva penalidade;

VI - valor total devido, discriminado por tributo ou multa, com indicação do período a que se refira;

VII - os prazos em que o crédito tributário poderá ser pago com multa reduzida, se for o caso;

VIII - intimação para apresentação de impugnação administrativa, se cabível, com indicação do respectivo prazo, ou anotação de se tratar de crédito tributário não-contencioso;

IX - a indicação da repartição fazendária competente para receber a impugnação, em se tratando de crédito tributário contencioso.  
.....

O lançamento é um procedimento administrativo privativo das autoridades fiscais que devem proceder nos termos da lei para sua formalização. Proceder nos termos da lei, na hipótese de lançamento tributário e nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional, citado pela Impugnante, é se pautar nos seguintes passos:

1 – verificar a ocorrência do fato gerador;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- 2 – determinar o crédito tributário;
- 3 – calcular o imposto devido;
- 4 – identificar o sujeito passivo;
- 5 – identificar a penalidade (propor a penalidade a ser aplicada de acordo com a norma legal própria)

Nos presentes autos, verifica-se que todos estes passos foram seguidos.

Da análise do Auto de Infração em apreciação em face das normas acima transcritas, verifica-se cabalmente que o mesmo atende a todos os requisitos impostos pela legislação tributária mineira.

Assim, é incabível a alegação da defesa de que a Fiscalização teria violado regras preexistentes para proceder a seus trabalhos, tornando inidôneo o procedimento adotado e, via de consequência, nula a aplicação da multa e o lançamento de ICMS.

O presente trabalho fiscal também não violou qualquer regra disposta no Código de Defesa do Contribuinte do Estado de Minas Gerais.

Note-se que a Impugnante levanta a necessidade de apresentação da ordem de serviço nas ações fiscais (art. 4º, inciso VI do Código), com vistas a garantir sua ampla defesa.

Nos presentes autos verifica-se a existência do Auto de Início de Ação Fiscal (fl. 07), lavrado em 25 de agosto de 2011 para dar ciência à Impugnante do início da auditoria fiscal no estabelecimento, conforme preceitua o art. 69, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais, *in verbis*:

Art. 69. Para os efeitos de documentar o início de ação fiscal, observados os modelos estabelecidos pela Secretaria de Estado de Fazenda, a autoridade lavrará, conforme o caso:

I - Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF);

.....

Além do Auto de Início de Ação Fiscal também se encontra nos autos a intimação feita à Impugnante (fl. 08), em 13 de setembro de 2011, da qual se extrai:

Fica o contribuinte supracitado, (.....), intimado, para no prazo de 5 dias a contar do recebimento desta, a apresentar a esta Delegacia Fiscal de Governador Valadares – MG, situada à Rua Peçanha, 662, Centro, CEP 35.010-161, os documentos abaixo:

- Comprovar que as empresas relacionadas na planilha (Anexo I) não são beneficiadas com incentivos fiscais concedidos em desacordo com a legislação de regência do Imposto, pautados na Resolução 3166 de 11 de Julho de 2011.

Portanto, não há dúvidas de que a Impugnante tinha prévio conhecimento de que estava sendo fiscalizada e qual o objeto da fiscalização realizada.

A Defendente argui também que o Auto de Infração seria nulo pelo fato de o Agente Fiscal apenas citar de forma genérica que ela não teria promovido o estorno referente a entradas com subsequente operação com redução de base de cálculo e não teria descrito de forma clara e precisa o fato que motivou a geração do lançamento e as demais circunstâncias em que foi praticado, nem mesmo citado com clareza qual a norma tributária entenderia impor esse estorno, apenas transcrevendo o art. 71, inciso IV do RICMS/02.

O motivo do lançamento tributário foi a falta de recolhimento de ICMS em virtude de aproveitamento de crédito em desacordo com a legislação tributária, conforme consta do relatório do Auto de Infração (fl. 02).

Já as normas tributárias aplicáveis ao caso estão devidamente relacionadas no campo próprio do Auto de Infração, qual seja, “Infringência/Penalidade”.

Portanto, não há qualquer dúvida a justificar a aplicação do art. 112, inciso II do Código Tributário Nacional, como requer a Impugnante.

Em relação à questão do princípio da publicidade levantada pela Impugnante, crucial destacar que o mesmo foi plenamente atendido uma vez que o feito fiscal está fundado na legislação estadual e na Resolução SEF n.º 3.166/01, publicada no Diário Oficial do Estado – o “Minas Gerais”, em 12 de julho de 2001.

Ressalte-se ainda que o caso dos autos não diz respeito a publicação de ato declaratório de inidoneidade, matéria esta completamente estranha à situação em análise.

Por estes fatos e fundamentos, não restou configurada a alegada nulidade da presente autuação, uma vez restar demonstrado que esta condiz com a realidade dos fatos, descreve correta e claramente a conduta da Impugnante tida como infracional e promove o adequado embasamento legal na peça lavrada, sendo indiscutível, por consequência, não ter havido qualquer cerceamento ao amplo direito de defesa, pelo que devem ser rejeitadas as prefaciais arguidas.

### **Do Mérito**

No caso em tela, a Impugnante, no período de novembro de 2007 a junho de 2011, adquiriu mercadorias, em operação interestadual, das empresas listadas à fl. 09, estabelecidas em outras Unidades da Federação.

Entretanto, os créditos de ICMS destacados nas notas fiscais de venda e apropriados pelo sujeito passivo, conforme cópias de seu livro Registro de Entradas (fls. 24/161) não foram integralmente cobrados na origem.

Verificou-se a existência de incentivos fiscais, concedidos ao desamparo de convênio interestadual, aos estabelecimentos remetentes das mercadorias à ora Impugnante, conforme demonstrado na planilha de fl. 23.

Tais benefícios fiscais concedidos correspondem aos itens 1.22, 1.25, 3.23, 3.24, 7.1, 7.2, 9.10 e 17.2 do Anexo Único da Resolução n.º 3.166/01, que em seu art. 1º determina que o crédito do ICMS seja admitido na mesma proporção em que o imposto venha sendo efetivamente recolhido à Unidade da Federação de origem.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Portanto, vê-se de pronto que a Resolução n.º 3.166/01 é um dos fundamentos do feito fiscal.

Estabelece citada Resolução, *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. (grifos não constam do original)

Note-se que se encontram relacionadas nos autos as notas fiscais objeto da autuação, Anexo I (fls. 10/22).

A Lei Complementar n.º 24/75 expressamente decreta a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento receptor da mercadoria, cuja operação de saída se fizera de algum modo beneficiada por concessão unilateral, sem amparo em convênio firmado pelas Unidades da Federação. Obviamente, esta também se refere ao imposto ou parcela deste não paga na origem.

Assim dispõe a citada Lei Complementar n.º 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 de 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 - a quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no imposto de circulação de mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação direta ou indireta, do respectivo ônus;

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

Art. 2º - .....

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

Parágrafo único - As sanções previstas neste artigo poder-se-ão acrescer a presunção de irregularidade das contas correspondentes ao exercício, a juízo do Tribunal de Contas da União, e a suspensão do pagamento das quotas referentes ao Fundo de Participação, ao Fundo Especial e aos impostos referidos nos  e

.....

A Lei Complementar n.º 24/75, apesar de ter sido editada ainda no regime constitucional anterior foi expressamente recepcionada pela Constituição Federal de 1988, ficando clara a coexistência entre as Leis Complementares n.ºs 24/75 e 87/96.

Ressalte-se que, enquanto a Lei Complementar n.º 24/75 trata da forma dos Estados concederem benefícios fiscais, a Lei Complementar n.º 87/96 aborda as normas gerais relativas ao ICMS, previstas no inciso XII do art. 155 da Constituição Federal de 1988, que até a sua edição, eram tratadas no Convênio ICMS n.º 66/88.

Verifica-se que as normas relacionadas com a concessão de isenção, benefício ou incentivo fiscal aplicam-se a todas as Unidades da Federação, donde a impossibilidade de qualquer delas, isoladamente, conceder benefício aos contribuintes.

O Regulamento do ICMS Mineiro, na trilha das disposições contidas na Lei Complementar n.º 24/75, estabelece:

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 à 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.

(grifo aposto)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No mesmo sentido a redação do art. 68, *caput*:

Art. 68 - O crédito corresponderá ao montante do imposto corretamente cobrado e destacado no documento fiscal relativo à operação ou à prestação. (grifos não constam do original)

Existe também a previsão expressa da legislação para o estorno do crédito na situação em foco:

Art. 71 - O contribuinte deverá efetuar o estorno do imposto creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria ou 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.  
.....

Todas estas disposições são claras ao determinar que o montante do crédito a que o contribuinte mineiro tem direito corresponde à parcela não cobrada na origem.

Desta forma, o Estado de Minas Gerais, interpretando a Lei Complementar n.º 24/75, claramente definiu que o contribuinte mineiro não poderá se valer do crédito do imposto relativo à vantagem econômica decorrente da concessão de incentivo ou benefício fiscal em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal.

Entretanto, apenas com a publicação da Resolução n.º 3.166/01 foi dada plena eficácia ao disposto no retro transcrito art. 62 do Regulamento do ICMS pois, foi exatamente a partir de tal publicação que o Estado informou aos seus administrados os benefícios dados por outras Unidades da Federação que entendia contrários ao texto constitucional, atendendo assim a necessidade de dar plena publicidade, conforme requereu a Impugnante.

Neste diapasão, foi extremamente importante a publicação da Resolução n.º 3.166/01 na qual está descrito o benefício, a mercadoria, o valor contábil, o valor apropriado como crédito, e o valor admitido por Minas Gerais como passível de creditamento.

A publicidade é um princípio administrativo porque se entende que o Poder Público deve agir com a maior transparência possível, a fim de que os administrados (no caso, os contribuintes) tenham, a toda hora, conhecimento do que os administradores (na hipótese, o Fisco) estão fazendo. É imprescindível a publicação de atos que devam surtir efeitos externos, fora dos órgãos da Administração.

Insta destacar que a publicidade é um requisito de eficácia e moralidade do ato administrativo e se faz pela inserção do ato no jornal oficial, para conhecimento do público em geral, bem como para início de produção de seus efeitos. Como bem lembra José Afonso da Silva, “a publicação oficial é exigência da executoriedade do ato que tenha que produzir efeitos externos.”

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Veja-se que, recentemente, a própria legislação estadual também consagrou o princípio da publicidade no caso em espécie, conforme determina o § 7º do art. 28 da Lei n.º 6.763/75, acrescido pela Lei n.º 19.978, de 28 de dezembro de 2011, que tem a seguinte redação:

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:

.....  
§ 7º - Na hipótese de que trata o § 5º deste artigo, fica o destinatário mineiro autorizado a apropriar o crédito decorrente de operação ou prestação ocorrida até a data em que o incentivo ou benefício for divulgado em resolução do Secretário de Estado de Fazenda, exceto nas seguintes hipóteses, nos termos do regulamento:

- I - entrada decorrente de operação de transferência;
- II - entrada decorrente de operação promovida por empresa interdependente;
- III - demais situações em que o destinatário mineiro comprovadamente tenha ciência do incentivo ou benefício fiscal concedido ao remetente.

Mesmo tendo em vista a recente disposição trazida pelo artigo acima transcrito, o feito fiscal encontra-se respaldado, pois, em todos os casos, os itens citados foram introduzidos na Resolução antes do aproveitamento do crédito pela Impugnante.

A Fiscalização encontra-se adstrita aos termos da Resolução n.º 3.166/01 que dita a forma como esta deve proceder em seus trabalhos, nas hipóteses de estorno de crédito tal como aqui apreciada.

Portanto, o trabalho fiscal para estorno de crédito deve ser fundado nas normas estaduais, inclusive na Resolução n.º 3.166/01 de onde se extrai não só a condição do fornecedor, como também os valores passíveis de creditamento.

Da análise das planilhas elaboradas pelo Fisco, verifica-se que as notas fiscais objeto da autuação foram efetivamente emitidas por contribuinte sediado em outra Unidade da Federação e que o cálculo dos valores exigidos se deu de conformidade com as determinações da Resolução n.º 3.166/01.

Ressalte-se que a não-cumulatividade do ICMS, prevista no art. 155 da Constituição Federal de 1988, se opera através da compensação do imposto devido em cada operação com aquele cobrado na operação antecedente. Nesta linha, traçou Minas Gerais seu entendimento exposto na já citada Resolução SEF n.º 3.166/01, no sentido de que se parcela do ICMS deixou de ser cobrada pelo Estado de origem da mercadoria,

em função de incentivo/benefício fiscal, não pode esta parcela ser compensada em operações posteriores.

A forma utilizada pelos Estados onde estão localizadas as remetentes das mercadorias para conceder o benefício fiscal mencionado acima fere, no entendimento do Poder Executivo Mineiro, normas estabelecidas pela Constituição Federal de 1988, que determinam que a concessão de benefícios fiscais deve ser deliberada entre os Estados.

Mas, mesmo nesta hipótese, Minas Gerais reconhece o crédito relativo à parcela paga no Estado de origem. A forma utilizada pela Fiscalização no caso dos autos permite a certeza e liquidez necessárias à manutenção do lançamento.

Conforme dita o parágrafo único do art. 142 do Código Tributário Nacional *“a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.”*

Tal vinculação se dá justamente às normas emanadas do Estado. Assim, ao Fisco não é dado optar por uma forma de apuração do crédito tributário se há outra expressamente prevista nas normas às quais ele se encontra vinculado. É este o caso dos autos, pois a Resolução n.º 3.166/01, amparada, como já demonstrado, em outras normas de hierarquia superior, estabeleceu que o crédito a ser estornado é exatamente, nem mais, nem menos, aquele relativo ao imposto não pago na origem.

Contrariamente ao alegado pela defesa, não se visualiza inobservância da regra da não cumulatividade.

No caso dos autos 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.

Como os benefícios fiscais concedidos aos remetentes das mercadorias constam em normas emanadas e publicadas pelos estados onde estão localizadas, a presunção lógica é de que estes tenham sido aproveitados pelas emitentes dos documentos fiscais relativos aos quais o crédito está sendo estornado.

Ademais, no caso dos autos, a Impugnante foi intimada a desconstituir esta presunção com provas de que as remetentes não são beneficiadas com incentivos fiscais concedidos em desacordo com a legislação de regência do imposto, pautados na Resolução n.º 3.166/11, mas não se manifestou.

Se o Estado de Minas Gerais não reconheceu através de um convênio os atos normativos que concederam os benefícios fiscais pelos Estados de origem das remetentes das mercadorias, ele não está obrigado a suportar o ônus de compensar o crédito do imposto advindo dessas concessões.

Nos termos do art. 8º da Lei Complementar n.º 24/75 as consequências da concessão irregular dos benefícios são de naturezas distintas: a nulidade do ato e a ineficácia do crédito.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Já no que diz respeito à ineficácia dos créditos, podem os estados destinatários estabelecer as regras de aproveitamento sem a necessidade de interveniência do Judiciário, pois estes detêm competência para legislar sobre o imposto, inclusive em matéria de apuração (obrigação principal) e escrituração (obrigação acessória).

Também não podem ser acolhidas as razões de defesa acerca da Resolução n.º 3.166/01, alegando que esta fere o princípio da legalidade, até mesmo por força da limitação contida no art. 110 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, que assim determina:

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;

II- a aplicação de equidade.

A Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da Lei n.º 6.763/75 foi exigida pelo aproveitamento indevido de crédito do imposto e a conduta a ser sancionada descrita por tal dispositivo legal é exatamente esta, a saber:

Art. 55 - As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a 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;  
.....

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, também à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além da signatária, os Conselheiros Mauro Heleno Galvão (Revisor), Ricardo Wagner Lucas Cardoso e Alberto Ursini Nascimento.

**Sala das Sessões, 10 de janeiro de 2012.**

**Luciana Mundim de Mattos Paixão  
Presidente / Relatora**