

A ILEGALIDADE DA RESOLUÇÃO 3166 DA SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA DE MINAS GERAIS ANTE AO PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE DO ICMS

Luiz Renato Gonçalves Cruz ¹

SUMÁRIO: 1. A guerra fiscal entre os estados. 2. O ICMS e o Princípio Da Não-Cumulatividade na Constituição Federal de 1988. 2.1 As hipóteses constitucionais permissivas de restrição ao crédito. 3.A resolução 3166 da SEFMG 4. Conclusão.

RESUMO

O presente artigo detém o escopo de realizar um breve estudo a respeito da resolução 3166 da Secretaria de Estado da Fazenda de Minas Gerais frente ao Princípio Constitucional da Não-Cumulatividade do ICMS.

Palavras-chave: ICMS. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. GUERRA FISCAL. RESOLUÇÃO 3166. GLOSA DE CRÉDITO.

¹ Advogado-sócio do escritório Oliveira Marques Benfica Advocacia, Pós-Graduado em Direito Tributário pelo Instituto de Educação Continuada –IEC da PUC-MG.

1. A GUERRA FISCAL ENTRE OS ESTADOS BRASILEIROS

Não é de hoje que os entes federativos da união travam uma verdadeira “Guerra Fiscal”, pois, visando atrair investimentos para seus territórios, concedem diversos tipos de benefícios fiscais às empresas, sobretudo no que diz respeito ao ICMS.

Tais benefícios do ICMS, deveriam ser firmados mediante convenio entre os Estados e referendados pelo Conselho Nacional da Política Fazendária (CONFAZ) nos moldes da Lei Complementar nº: 24 de 07/01/75 e legislação incidente, contudo as unidades federativas não observam tal disposição e autorizam benesses ao bel prazer. Cite-se os dispositivos da referida Lei Complementar que disciplinam a matéria:

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. 10 Os convênios definirão as condições gerais em que se poderão conceder, unilateralmente, anistia, remissão, transação, moratória, parcelamento de débitos fiscais e ampliação do prazo de recolhimento do Imposto de Circulação de Mercadorias.(Brasil, 1975)

Em contrapartida os entes federativos que se sentem lesionados, editam normas para obstar a utilização dos créditos do ICMS pelos seus contribuintes que adquiriram mercadorias de outros Estados com os referidos benefícios fiscais, particularmente no âmbito de Minas Gerais, traduziu-se na Resolução 3166 de

27/11/2001 da Secretaria da Fazenda.

Os Estados detêm o instrumento apropriado para combater estes benefícios sem aparo em Convênio, qual seja, Ação Direta de Inconstitucionalidade perante o STF. E não poderia ser diferente, haja vista que a ilegalidade perpetrada pelo Estado que concede tal benefício, é a ausência de acordo com os demais entes, sendo que ele (estado concessor do benefício) é que deveria ser penalizado e não o contribuinte adquirente da mercadoria provida deste incentivo.

Não é outro o posicionamento, do renomado doutrinador José Eduardo Soares de Melo:

“Entretanto, a “guerra fiscal” não pode atingir terceiros estranhos aos benefícios, como é o caso dos adquirentes das mercadorias, ou os tomadores dos serviços (transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação), especialmente quando se encontrarem estabelecidos em distinta unidade da federação.”(Melo, 2009, p. 275)

Desse modo, além da resolução 3166 da Secretaria da Fazenda de Minas Gerais se demonstrar incompatível com a nossa Carta Magna conforme veremos a seguir, penaliza o contribuinte mineiro que efetivamente não tem nenhuma responsabilidade pela concessão de benefícios pelos outros Estados Brasileiros.

2 . O ICMS E O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE

Conforme cediço, foi atribuída aos Estados a competência constitucional para cobrança do imposto incidente sobre 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, ex vi do inciso II do art. 155 da Constituição Federal. Assim está escrito na Carta Republicana:

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;

§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;

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;

(Brasil, 1988)

O legislador constituinte foi minucioso no trato do ICMS – imposto sobre circulação de mercadorias e serviços -, fixando as diretrizes mestras para sua estruturação no Brasil. Trata-se de tributo de competência estadual, com perfil nacional, e que deve incidir sobre o consumo, ou seja, não pode haver sobras a serem suportadas pelos agentes intermediários da cadeia de circulação da mercadoria, sob pena de violação ao Princípio da Não-Cumulatividade.

Note-se que a não-cumulatividade contém uma regra geral, segundo a qual o contribuinte (comerciante, industrial, produtor ou prestador de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal e de comunicação) abaterá o ICMS relativamente aos bens adquiridos e aos serviços tomados, compensando com aquele que é devido pelos fatos geradores.

Assim, as entradas ensejam crédito, enquanto as saídas geram débito de ICMS, até a etapa final da circulação, que deságua no consumidor, que suporta o ônus da tributação. Essa é a expressão do princípio da não-cumulatividade! Não se deve onerar o contribuinte de direito. Eis aí uma das virtudes da não-cumulatividade - a neutralidade do ônus.

Esclarecedora a lição do grande Mestre Roque Antonio Carraza, no sentido de que o Princípio da Não-Cumulatividade não se demonstra uma mera sugestão e sim

um dever constitucional que deve ser observado pelo Fisco e reivindicado pelo contribuinte , cite-se:

A regra em exame não encerra mera sugestão, que o legislador ou a Fazenda Pública poderão deixar de seguir. Muito pelo contrário, ela aponta uma diretriz imperativa, que dá ao contribuinte o direito de ver observado, em cada caso concreto, o princípio da não-cumulatividade do ICMS.(ROQUE, 2009, p.337)

A não-cumulatividade é a própria essência do ICMS, que teve origem na TVA francesa de 1954, que por sua vez surgiu pela reivindicação dos contribuintes para obstar a cumulação parcial que se apresentava em tal tributo. Portanto a não-cumulatividade detém o objetivo de evitar a incidência em cascata, como se observa em outros impostos plurifásicos, de forma a ensejar a neutralidade fiscal.

O Princípio da Não-Cumulatividade é um direito constitucionalmente garantido do contribuinte, sendo regra-matriz do ICMS prevista na Constituição, de forma que só a Carta Magna pode estabelecer as suas exceções, conforme veremos a seguir.

2 .1. AS HIPÓTESES CONSTITUCIONAIS PERMISSIVAS DE RESTRIÇÃO AO CRÉDITO

As únicas restrições à não-cumulatividade estão no próprio texto da Constituição Federal, quando dispõe que o contribuinte não poderá abater os créditos quando adquire os bens ou serviços com isenção ou não-incidência. Isto se os normativos infraconstitucionais não determinarem ao contrário, ou seja, estabelecerem que existe o crédito mesmo em tais hipóteses. Conforme observa-se pelo § 2º, incisos I e II do artigo 155 da CF, a seguir *in verbis*:

§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;

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;(Brasil, 1988)

Esclarecedor se demonstra o ensinamento de Aliomar Baleeiro a respeito da conceituação doutrinária da isenção e da não-incidência (Baleeiro, 1983, p. 584/585):*”A isenção decorre de lei e dirige-se à autoridade administrativa, excluindo o tributo decretado determinadas situações pessoais e reais”...**”veda a constiuição do crédito tributário, mas deixa de pé as obrigações acessórias”*. Já no que concerne a não-incidência dirimiu o seguinte (Baleeiro, 1983, p. 586): *“a não-incidência ocorre quando o legislador ordinário competente, podendo decretar o imposto, mas abstém-se de fazê-lo.”*

Realizadas essas observações, é mister ressaltar que a Constituição Federal esgotou todas as hipóteses de obstacularização aos créditos, restando vedado a legislador infraconstitucional inovar em tais matérias.

Nessa esteira, registre-se que mesmo nos casos de isenção e não-incidência, os normativos infra-constitucionais possuem a faculdade de dispor pelo direito do crédito, ou seja, a disposição constitucional se demonstra permissiva até com a restrições previstas.

É de uma clareza solar, portanto, que as únicas hipóteses dispostas na Lei Maior de restrição aos créditos do ICMS, resguardado posicionamento contrário do legislador infraconstitucional, é a isenção e a não-incidência, sendo vedado impor outros óbices, como vêm realizando o Estado de Minas Gerais mediante a resolução 3166 da SEF-MG.

3. A RESOLUÇÃO 3166 DA SEF-MG

Não obstante a Constituição Federal não permitir a extrapolação das hipóteses restritivas ao aproveitamento do crédito de ICMS elencadas no § 2º, do artigo 155, conforme esposado acima, o Estado de Minas de Minas Gerais vêm editando vários “normativos” com escopo de restringir o aproveitamento dos créditos de ICMS pelos

contribuintes, dentre estes, destaca-se a resolução 3166 de 11 de julho de 2001 que estipula:

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.

Parágrafo único - O crédito do ICMS relativo a qualquer entrada de mercadoria oriunda de outra unidade da Federação somente será admitido, ou deduzido para os efeitos do Micro Geraes, na conformidade do disposto no caput, ainda que as operações estejam beneficiadas por incentivos decorrentes de atos normativos não listados no Anexo Único desta Resolução.(Brasil, 2001)

Certamente a Resolução 3166 da SEF-MG foi inspirada na Lei Complementar nº: 24 de 07 de Janeiro de 1975 que dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e no seu artigo 8º estipula a ineficácia do crédito do contribuinte receptor da mercadoria:

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:

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.(Brasil, 1975)

A Resolução 3166 como os referidos artigos da Lei Complementar nº: 27, não foram recepcionados pela nossa Carta Magna, uma vez que seus campos de atuação se restringem a tão somente, regulamentar o previsto no § 2º, inciso II do artigo 155 da CF, e nunca de inovar no que diz respeito às restrições ao crédito do ICMS, *ex vi* do artigo 100 do CTN, e no § 2º, inciso XII, alínea g), do artigo 155 da CF.

Embora não seja o foco principal do estudo, ora apresentado, é mister repisar que a LC nº:27 excedeu os limites da Lei Complementar delineados na Constituição Federal.

Tendo em vista que a Constituição Federal adotou o Princípio da Não-Cumulatividade como regra geral, exaurindo todas as hipóteses restritivas do direito ao crédito do ICMS pelos contribuintes, resta clarividente que a Resolução 3166 é inconstitucional.

Os mestres tributaristas Misabel Abreu Machado Derzi e Sacha Calmon Navarro Coelho, compartilham desse entendimento:

"A Constituição brasileira de 1988 não contém nenhuma exceção ao princípio da não-cumulatividade, salvo aquela já referida, concernente à isenção e não-incidência. Poderá legislação infraconstitucional, ao disciplinar o princípio da não-cumulatividade, amesquinhá-lo, restringi-lo ou reduzi-lo? Doutrina cada vez mais sólida responde negativamente, delineando-se, entre nós, o consenso de que as limitações impostas em leis complementares, convênios e regulamentos são absolutamente inconstitucionais". (Brasil, 1997, p.25)

No tocante aos casos restritivos de aproveitamento do crédito elencados na

Carta Magna, o que enseja maiores discussões é a hipótese da isenção, pois alguns defendem a figura da isenção parcial, que se aproximaria dos benefícios concedidos pelos Estados materializados na redução da base de cálculo, ou da própria alíquota.

Particularmente compartilho do entendimento majoritário de nossa doutrina, no sentido da inexistência em nosso mundo jurídico da isenção parcial. Sacha Calmon Navarro Coelho, mais uma vez nos socorre a respeito do tema:

Ocorre, no entanto, que à luz da teoria da norma jurídica tributária, a denominação de isenção parcial do imposto a pagar, através das minorações diretas de base de cálculo e de alíquotas, afigura-se absolutamente incorreta e inaceitável. A isenção ou é total ou não é, porque a sua essentia consiste em ser modo obstativo ao nascimento da obrigação. Isenção é o contrário de incidência. As reduções, ao invés, pressupõem a incidência e a existência do dever tributário instaurado com a realização do fato jurígeno previsto na hipótese de incidência da norma de tributação. As reduções são diminuições monetárias no "quantum" da obrigação, via base de cálculo rebaixada ou alíquota reduzida. (Calmon. 1999, p. 177)

Nossa Suprema Corte tem se manifestado reiteradamente no sentido da impossibilidade de vedação ao crédito do ICMS, sobretudo no caso da redução de base de cálculo, conforme seguinte precedente que sintetiza seu posicionamento:

EMENTA: ICMS - PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE – MERCADORIA USADA- BASE DE INCIDÊNCIA MENOR- PROIBIÇÃO DE CRÉDITO- INCONSTITUCIONALIDADE. Conflita com o princípio da não-cumulatividade norma vedadora da compensação do valor recolhido na operação anterior. O fato de ter-se a diminuição valorativa da base de incidência não autoriza, sob o ângulo constitucional, tal proibição. Os preceitos das alíneas “a” e “b” do inciso II do § 2º do artigo 155 da Constituição Federal somente têm pertinência em caso de isenção ou não-incidência, no que voltadas à totalidade do tributo, institutos inconfundíveis com o benefício fiscal em questão (Supremo Tribunal Federal, 1997).

No Egrégio Tribunal de Minas Gerais a inconstitucionalidade da Resolução 3166 afigura-se ainda como questão tormentosa, longe de ser pacificada, porém

existem precedentes que alcançaram a profundidade da matéria, para abstrair realmente o significado da não-cumulatividade, a seguir *in verbis*:

EMENTA: MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO - PRELIMINARES - REJEIÇÃO – MATÉRIA TRIBUTÁRIA - RESOLUÇÃO N. 3.166, DE 11 DE JULHO DE 2001 - VEDAÇÃO DE APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO DE ICMS, NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS COM INCENTIVOS FISCAIS - PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE - CORREÇÃO MONETÁRIA INADMITIDA. - A redução da base de cálculo, ou das alíquotas do ICMS, quando da saída de determinada mercadoria, não representa isenção parcial, de sorte que, nos termos do princípio da não-cumulatividade, é devido o creditamento integral do imposto pago, nas operações incluídas no âmbito preventivo do "mandamus", mas sem atualização monetária. Precedentes dos colendos STF e STJ.(Tribunal de Justiça de Minas Gerais, 2006)

Com efeito, resta patente que mesmo nas hipóteses que o crédito do icms é decorrente de operações interestaduais onde foram concedidos benefícios fiscais pelos Estado remetentes, inobservando a legislação federal incidente, é obstado á Fazenda Mineira glosar ou minorar tais créditos com base na resolução 3166, em razão da manifesta afronta, ao exaustivamente mencionado Princípio da Não-Cumulatividade.

4. CONCLUSÃO

A questão em apreço comporta outros ângulos de análise que não foram esgotados neste artigo, uma vez que o escopo principal do estudo reside efetivamente de confrontar a Resolução 3166 com o Princípio da Não – Cumulatividade do ICMS.

Todavia, em face do exposto detemos a forte convicção que a resolução 3166 se demonstra inconstitucional, pois viola de morte o Princípio da Não-Cumulatividade do ICMS. Sendo obstado ao Fisco Mineiro impor qualquer empecilho aos direitos creditórios dos contribuintes destacados nas Notas Fiscais emitidas pelas sociedades estabelecidas em outros entes federativos que concederam incentivos fiscais sem a celebração do competente convênio.

Portanto, caso o Estado de Minas Gerais se sinta prejudicado com a concessão dos benefícios pelos outros Estados, deve utilizar-se do instrumento próprio para se defender (ADI perante o STF) e não penalizar o seu próprio contribuinte.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 13ª ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2007.

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. 3ª ed. São Paulo: Método, 2009.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 10ª ed. São Paulo: 1983.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial da União, Brasília, 27 out. 1966, Ret. DOU de 31 out. 1966.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Diário Oficial da União, Brasília, 05 out. 1988.

BRASIL. Decreto Lei n.º 406/68, de 31 de dezembro de 1968. Estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 31 dez. 1968.

BRASIL. Lei Complementar n.º 24, de 07 de janeiro de 1975. Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências.. **Diário Oficial da União**, Brasília, 09 jan. 1975.

BRASIL. Lei Complementar n.º 87, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e

intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências.. **Diário Oficial da União**, Brasília, 16 set. 1996.

BECKER, Alfredo. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3º ed. São Paulo : Lejus, 1998.

CARRAZZA, Roque. **ICMS**. 13ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 18ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2007.

COÊLHO, Sacha. **CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO**. 1ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

DERZI, Mizabel; COÊLHO, Sacha. **DIREITO TRIBUTÁRIO APLICADO**. 1ª ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1997

MATTOS, Aroldo. **ICMS-COMENTÁRIOS À LC 87/96**. 1ª ed. São Paulo: Dialética: 1997.

MINAS GERAIS. Secretaria de Estado da Fazenda, Resolução 3166 de 11 de julho de 2001. Veda a apropriação de crédito do ICMS nas entradas, decorrentes de operações interestaduais, de mercadorias cujos remetentes estejam beneficiados com incentivos fiscais concedidos em desacordo com a legislação de regência do Imposto. **DIÁRIO OFICIAL DE MINAS GERAIS**, Belo Horizonte, 13 jul. 2001

MORAES, Alexandre. **DIREITO CONSTITUCIONAL**. 24ª ed. São Paulo: Atlas: 2009.

PAULSEN, Leandro. **DIREITO TRIBUTÁRIO: CONSTITUIÇÃO À LUZ DA DOCTRINA E JURISPRUDÊNCIA**. 10ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2008.

PAULSEN, Leandro; MELO, José. **IMPOSTOS FEDERAIS, ESTADUAIS E MUNICIPAIS**. 5ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009.