

Inconstitucionalidade da Resolução nº 3.166/2001 do Estado de Minas Gerais

Paulo Sérgio Pires do Amaral*

UNIG – Universidade Iguazu. Faculdade de Ciências Jurídicas e Sociais Aplicadas. Professor da disciplina Direito Processual Civil III, turma 2015, do Curso de Direito. FAMINAS – Muriaé/MG. Faculdade de Direito. Professor da disciplina Teoria Geral do Processo, turma 2015, do Curso de Direito. Mestre em Políticas Públicas e Processo. Procurador Municipal e Advogado. E-mail: pamar2005@yahoo.com.br

Marcelo Fróes Padilha*

Doutorando em Direito Público pela Universidade Nacional de La Plata – Nação Argentina; Mestre em Direito pela Universidade Iguazu – UNIG; Pós Graduação em Direito Tributário e Legislação de Imposto pela Universidade Estácio de Sá – UNESA; MBA em Gestão de Negócios de Petróleo e Gás pela Fundação Getúlio Vargas – FGV; Coordenador do Escritório modelo – ESAJUR da UNIG Campus V-Itaperuna; professor universitário de Direito Tributário da UNIG Campus V – Itaperuna; Advogado.

Resumo

Cediço e já constatado doutrinária e jurisprudencialmente que a Resolução nº 3.166/2001 é inconstitucional, despertando nos operadores do Direito indagações sobre a constitucionalidade das atividades legislativas. Acredita-se que a discussão do tema neste artigo é oportuna, vez que ainda estamos amadurecendo uma reforma tributária, com projeto de implantação do IVA (Imposto sobre Valor Agregado) como substituto do atual ICMS. Portanto, é imperativo reconhecer que os tributaristas mais notáveis, dentre os que têm se dedicado à discorrer sobre a matéria, não extraíram muito sobre a inconstitucionalidade da Resolução nº 3.166/2001 - MG. Verificou-se ao escolher o tema, a escassez de obras jurídicas e as divergentes opiniões doutrinárias e jurisprudenciais, que não encontraram um ponto de equilíbrio entre doutrinadores tributaristas e constitucionalistas.

Palavras-chave: resolução, inconstitucionalidade, princípio.

Abstract

It opted for this theme for treating of a current, once clever and already verified doutrinariamente and jurisprudencialmente that the Resolution no. 3.166/2001 is unconstitutional, waking up in the operators of the Right, inquiries on the constitutionality of the legislative activities. You are believed that the discussion of the theme in this scientific work arrives in good time, once we are on the eve of a tax reform, that he/she will have as central focus IVA (Tax on Joined Value) substitute of ICMS. Being is like this imperative to recognize that the most notable tributaristas, among the ones that have if dedicated to discourse on the matter, they didn't extract a lot on the unconstitutionality of the Resolution 3.166/2001 MG, what was looked for auxiliary in this study. It was verified when choosing the theme, the shortage of juridical works once this is a quite new and more subject, the doctrinaire opinions and jurisprudenciais are diverged not finding a balance point between the doutrinadores tributaristas and constitutionalists.

Key-word-: resolution, unconstitutionality, beginning.

1 Inconstitucionalidade da RESOLUÇÃO 3166/2001 MG

Tradicionalmente, as empresas contribuintes mineiras, nas compras provenientes de outros Estados, sempre efetuaram o creditamento do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e

Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, corretamente destacado em nota fiscal de aquisição de mercadorias, nos termos do art. 155, § 2º, I, da Constituição Republicana do Brasil de 1988.

Mencionado dispositivo constitucional encontra-se assim redigido:

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;

Embora o princípio da não-cumulatividade do ICMS seja explícito nos termos de sua auto aplicabilidade, o que deixa à margem do legislador infraconstitucional apenas as formalidades a serem cumpridas pelo contribuinte no exercício de seu direito em aproveitar o crédito do imposto, as empresas contribuintes foram surpreendidas quando na edição de 12/07/2001 o “Minas Gerais” trouxe estampada a Resolução nº 3.166, de 11/07/2001, da Secretaria de Estado da Fazenda de Minas Gerais que, usurpando competência constitucional, impôs limitações ao princípio da não-cumulatividade, impedindo o pleno aproveitamento dos créditos destacados nos documentos fiscais de aquisições de mercadorias, provenientes de alguns Estados da Federação.

De fato, dispôs a Resolução em comento:

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.

(...)

Art. 2º - Fica vedado o aproveitamento de quaisquer créditos relativos a operações beneficiadas com reduções de base de cálculo em sua origem sem amparo em convênios celebrados no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ).

Art. 3º - Quando da verificação fiscal de mercadorias objeto dos benefícios fiscais citados nos artigos anteriores, a fiscalização aporá, no documento acobertador, a título de esclarecimento ao destinatário, a informação, conforme o caso, da vedação ao

creditamento do Imposto relativo à operação e/ou da parcela que este está autorizado a se creditar ou a deduzir para os efeitos do Micro Geraes.

Parágrafo único - A falta no documento acobertador da informação prevista neste artigo não autoriza o destinatário a se creditar ou se deduzir do ICMS destacado em desacordo com os preceitos desta Resolução.

A resolução acima, além de violar frontalmente o § 2º, I, do art. 155 da Carta Magna, viola também a Lei Complementar nº 87, de 13/9/96, que assim dispõe:

Art. 19. 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 pelo mesmo ou por outro Estado.

Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

§1º. Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.

(...)

§3º. É vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita:

I - para integração ou consumo em processo de industrialização ou produção rural, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto se tratar-se de saída para o exterior;

II - para comercialização ou prestação de serviço, quando a saída ou a prestação subsequente não forem tributadas ou estiverem isentas do imposto, exceto as destinadas ao exterior.

(...)

§6º. Operações tributadas, posteriormente a saídas de que trata o §3º, dão ao estabelecimento que as praticar direito a creditar-se do imposto cobrado nas operações anteriores às isentas ou não tributadas sempre que a saída isenta ou não tributada seja relativa a:

I - produtos agropecuários;

II - quando autorizado em lei estadual, outras mercadorias.

Art. 21. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:

I - for objeto de saída ou prestação de serviço não tributada ou isenta, sendo esta circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço;

II - for integrada ou consumida em processo de industrialização, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto;

III - vier a ser utilizada em fim alheio à atividade do estabelecimento;

IV - vier a perecer, deteriorar-se ou extraviar-se.

Conforme se pode inferir dos dispositivos acima colacionados, é fácil constatar que os limites ao exercício do princípio da não-cumulatividade encontram-se explícitos na lei complementar reguladora do ICMS.

Por ser a lei complementar o instrumento formal à instituição e demais condicionantes à exigência do imposto, verifica-se incabível a alteração das normas complementares por lei ordinária, sem que tal medida implique em violação ao art. 155, § 2º, XII, “c”, da Constituição Federal.

Nesta esteira, leciona Carrazza:

Como facilmente podemos perceber, tal princípio está todo voltado contra os Estados e o Distrito Federal, porquanto a incidência do ICMS em cada operação ou prestação determina o surgimento de uma relação de crédito, em favor dos contribuintes. Realmente, a dicção constitucional ‘compensando-se o que for devido (...)’ confere de modo direito, ao sujeito passivo do ICMS o direito de abatimento, oponível, ‘ipso facto’, ao Poder Público no caso de este agir de modo inconstitucional, seja na instituição (providência legislativa), seja na cobrança (atividade administrativa) do tributo. A regra em exame não encerra mera sugestão, que o legislador ou a Fazenda Pública poderão seguir ou deixar de seguir. Muito pelo contrário, ela aponta uma diretriz imperativa, que dá ao contribuinte o direito subjetivo de ver observado, em cada caso concreto, o princípio da não-cumulatividade do ICMS. Como sempre enfatizou Geraldo Ataliba, o ‘direito de abater não pode ser limitado nem pelo Legislativo e nem pelo Executivo, independentemente, para sua imediata fruição, do ingresso nas vias judiciais. O que estamos procurando ressaltar é que, se lhe for negado o direito de ver abatido, ao pagar o imposto, o montante do ICMS devido nas operações ou prestações anteriores, o contribuinte poderá, com base exclusivamente na Lei Maior, fazer valer seu direito constitucional à não-cumulatividade. (...) A garantia constitucional do abatimento — que deflui diretamente do art. 155, §2º, I, da CF — é que, portanto, confere ao ICMS o chamado ‘caráter não-cumulativo’. Essa propriedade se perde quando, sob pretextos vários (salvo os apontados no art. 155, §2º, II, da mesma Lei Maior), é negada ao contribuinte a faculdade constitucional de realizar ‘in concreto’, tal abatimento. (...) Interpretação cuidadosa do Texto Constitucional revela-nos que o direito de crédito em tela independe, para surgir, da efetiva cobrança do ICMS nas anteriores operações ou prestações. Deveras a Magna Carta nada exige neste sentido, não podendo nenhuma norma infraconstitucional criar restrições a respeito. Isto significa que o direito à compensação permanece íntegro ainda que um dos contribuintes deixe de recolher o tributo ou a Fazenda Pública de lançá-lo (salvo, é claro, por motivo de isenção ou não-incidência). Basta que as leis de ICMS tenham incidido sobre as operações ou prestações anteriores para que o abatimento seja

devido. O abatimento, pois, é sem dúvida, categoria jurídica de hierarquia constitucional. Melhor dizendo, é direito constitucional reservado ao contribuinte do ICMS, que nenhuma lei, decreto, portaria, interpretação etc. podem amesquinhar. Sendo assim, o art. 155, §2º, I, da Constituição Federal, confere ao contribuinte do ICMS o direito público subjetivo, oponível ao Estado ou ao Distrito Federal, de fazer o abatimento (quando presentes os requisitos constitucionais). Estamos, pois, diante de típica norma constitucional de eficácia plena e aplicabilidade imediata que, como quer José Afonso da Silva, independe, para irradiar efeitos, da edição de regras inferiores que lhe explicitem o conteúdo ou o alcance (CARRAZZA, 2001).

Com pauta nesses argumentos, continua o autor:

Retomando nossa trilha, podemos dizer que o Texto Supremo introduziu, nesse passo, uma compensação obrigatória. (...) A única vedação ao crédito a ser considerada é a posta no inciso II do §2º do art. 155 do Texto Constitucional. No mais, o direito ao crédito do ICMS é amplo e irrestrito. (...) Repisando a ideia, o princípio da não-cumulatividade, conforme vimos, garante ao realizador da operação ou prestação o direito de creditar-se de todo o montante de ICMS cobrado nas operações ou prestações anteriores. O direito à 'não-cumulatividade do ICMS' só não se impõe 'erga omnes' — tornamos a dizer — nos casos de isenção e não-incidência, a teor do art. 155, §2º, II, da CF. Estas duas exceções constitucionais, com deverem ser interpretadas restritissimamente, não podem, é óbvio, ser ampliadas, quer pelo legislador ordinário, quer pelo aplicador da legislação. (...) Diante de tudo o que escrevemos, temos por indisputável que o princípio da não-cumulatividade não é uma criação legal, mas, sim, constitucional. Decorresse de lei, poderia ser reduzido, ou, até, suprimido, a qualquer tempo, pelo legislador. Como, porém, deflui da Constituição, à lei não é dado interferir em seu significado, conteúdo ou alcance (CARRAZZA, 2001).

Ora, se como visto, o princípio da não-cumulatividade é de índole constitucional, sendo norma de cumprimento obrigatória por parte do legislador complementar federal e do legislador estadual, e se as únicas hipóteses em que o mencionado princípio pode ser relegado encontram-se previstas na própria Constituição, sua limitação por parte de norma hierárquica inferior (Decreto e Resolução de Governo Estadual), obviamente é inconstitucional por desvio de competência, uma vez que somente por Emenda Constitucional, se tanto, é que poderiam ser previstas novas formas de limitação ao princípio.

Cabe ressaltar ainda que nem mesmo a Lei Complementar atualmente reguladora do ICMS (LC 87/96), previu as hipóteses limitativas descritas na malsinada Resolução 3.166/2001 ou mesmo nos Decretos 38.104/96 e 43.080/2002, normas

estaduais que, como visto, extrapolaram sua competência reguladora do tributo e alteraram tanto a norma complementar federal em questão quanto a Carta Constitucional.

Nem se argumente que os créditos presumidos em questão se tratariam de concessão de benefício fiscal sem a observância do disposto no art. 155, § 2º, XII, “g” do texto Constitucional.

É que, sendo a natureza jurídica do ICMS de imposto indireto, sua repercussão econômica recai exatamente no contribuinte de fato, que arca com o ônus tributário do imposto, já embutido no preço da mercadoria adquirida, razão da existência do princípio da não-cumulatividade.

O mesmo Carrazza melhor explica o denominado fenômeno da repercussão:

[...] quem, na quase-totalidade dos casos, suporta a carga tributária do ICMS não é o realizador de seu fato imponible (vale dizer, o comerciante, o industrial ou o produtor), mas o consumidor final da mercadoria. Este vê incluído no preço da mercadoria que adquire o quantum de ICMS recolhido nas operações mercantis com ela praticadas. Não é por outra razão que o ICMS é considerado, pela Economia, um ‘imposto indireto’. Na medida em que o tributo é suportado economicamente por terceiro (o consumidor final), facilmente se explica o motivo de, até hoje, não ter havido inconformismos maiores contra esta forma esdrúxula de se calcular o tributo, que acarreta um percentual superior ao previsto em sua alíquota (CARRAZZA, 2001).

Assim, o imposto corretamente destacado na nota fiscal de aquisição de mercadorias encontra-se embutido no preço de aquisição desta mesma mercadoria. Desta forma, ao adquiri-la para revenda, o comerciante, que recolheu o imposto correspondente na aquisição da mercadoria adquirida para revenda com base em fundamento constitucional, adquire o direito de se aproveitar do mesmo, compensando-o com o imposto calculado sobre suas vendas, que, *incontinenti* será suportado pelo consumidor final, que não repassará mais o ônus tributário da mercadoria utilizada para uso ou consumo.

Com efeito, através de ADIN – Ação Direta de Inconstitucionalidade o Supremo Tribunal Federal tem suspenso a concessão de estímulos ou benefícios fiscais sem a edição de competentes Convênios, nos termos do art. 155, § 2º, XII, “g” da Carta. Caso não ajuizada esta ação a norma deve ser observada, inclusive pelos demais entes federados, tendo em vista que: *a) o imposto devidamente destacado na nota fiscal*

é resultante do imposto pago pelo vendedor na saída de sua mercadoria; b) o imposto destacado na nota fiscal de venda representa o imposto embutido no preço de aquisição da mercadoria para revenda, nascendo daí o direito à recuperação do imposto; c) pelo princípio de presunção das normas jurídicas, somente após declaração competente do Poder Judiciário — de acordo com as normas de organização judiciária — é que a norma estadual que concede estímulos ou benefícios fiscais pode deixar de ser aplicada.

Outra razão determina a aplicação da norma que concede estímulos ou benefícios fiscais até o pronunciamento da inconstitucionalidade pelo STF: é que, sem o ajuizamento da competente ADIn, o único prejudicado é o contribuinte do Estado, membro que recebe as mercadorias, já que, adquirindo produtos com a forte presunção de possibilidade de aproveitamento do crédito corretamente destacado, se vê impossibilitado de utilizar mencionado crédito, arcando com um custo que, além de imprevisto, resulta para o consumidor final em aumento no preço da mercadoria.

Destarte, sob qualquer prisma, resulta ilegal e inconstitucional a edição da Resolução nº 3.166/2001 pela Secretaria da Fazenda do Estado de Minas Gerais, que, a título de impedir a ocorrência de concessão de incentivos fiscais por outros Estados criou limitação não prevista na Norma Constitucional quanto ao aproveitamento de créditos de ICMS embutidos nas mercadorias adquiridas para revendas em outros Estados da Federação.

Na verdade, referida Resolução apenas criou aumento de incidência tributária para os contribuintes do Estado de Minas Gerais, já que, ao criar estas limitações na compensação do imposto, aumenta o valor a ser pago na fórmula “débito - crédito”, resultando em valor a maior a pagar a título de ICMS.

Essa medida tem servido de obstáculo à sobrevivência das empresas mineiras enquadradas na resolução, tendo em vista a tributação escorchantes e desigual a que têm sido submetidas.

2 Conclusão

Finalmente, considera-se que a história do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços no Brasil, teve seu surgimento e modificações ao longo das Constituições e, é igualmente um produto social, portanto são valores que emergem do social buscando formalização e efetividade.

A partir desse entendimento, analisou-se as características do ICMS, com atenção especial voltada às operações relativas a circulação de mercadorias e serviços, seu fato gerador e forma de apuração.

Para tanto, destacou-se o princípio da não-cumulatividade, consagrado na Constituição Federal de 1988 como regente do sistema de apuração por confrontação de débitos e créditos, onde se tributa apenas o valor acrescido sobre a mercadoria, desonerando a produção. Ao lado disso, observou-se que os Estados travam verdadeiros embates fiscais e editam leis que coíbem o total aproveitamento do crédito de ICMS, por parte das empresas contribuintes, nas operações de compras de mercadorias de outros Estados da Federação que concedem incentivos fiscais.

Nesse sentido, manifesta-se a discordância com a edição dessas leis que servem na realidade de fonte arrecadadora para os Estados no afã de saciarem sua sede por tributos. Ademais, entende-se que as empresas instaladas nestes Estados estão sendo esmagadas, uma vez que sofrem com a invasão de concorrentes interestaduais que não estão sujeitas ao mesmo império legislativo.

Neste texto, analisou-se a Resolução 3.166/2001 de Minas Gerais para sustentar o ponto de vista sobre a inconstitucionalidade destes atos normativos estaduais por ofensa ao princípio constitucional da não-cumulatividade.

Por fim, é imperativo reconhecer que os tributaristas mais notáveis, dentre os que têm se dedicado a discorrer sobre a matéria, não extraíram muito sobre a inconstitucionalidade da Resolução 3.166/2001 MG, o que se buscou auxiliar nesta análise.

BIBLIOGRAFIA

ATALIBA, Geraldo e GIARDINO, Cleber. Núcleo da definição constitucional do ICM, In: **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, vol. 24/26, 2001.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. 39. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2006.

_____. **Lei Complementar nº 87**, de 13 de setembro de 1996.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Regra matriz do ICM**. Tese apresentada à Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 1981.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 1. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1989.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 16 ed., São Paulo: Malheiros, 2001.

_____. **ICMS**. 3 ed., São Paulo: Ed. Malheiros, São Paulo, 2001.

COÊLHO, Sacha Calmon. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 9. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2007.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 28. ed., São Paulo: Malheiros, 2007.

Resolução Estadual nº 3.166/ 2001, da Secretaria de Estado da Fazenda de Minas Gerais.

XAVIER, Alberto. **Direito Tributário e Empresarial - Pareceres**. 1. ed., Rio de Janeiro, 1982.