

Acórdão: 15.468/02/3^a
Impugnação: 40.010056510-26
Impugnante: Martins Comércio e Serviços de Distribuição S/A
Proc. S. Passivo: Márlen Pereira de Oliveira/Outros
PTA/AI: 01.000126094-11
Inscrição Estadual: 702.513460.00-75
Origem: AF/ Uberlândia
Rito: Ordinário

EMENTA

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO DE CARGAS - CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - DIVERSAS IRREGULARIDADES. Constatado o aproveitamento indevido de créditos fiscais decorrentes de: 1 - aquisições de bens destinados a uso e consumo do estabelecimento, relativos a combustíveis, pneumáticos e auto peças; 2 - entradas de bens do ativo imobilizado ocorridas anteriormente a novembro/95; 3 - notas fiscais de entradas relativas a transferência de bens para o ativo imobilizado no mês de novembro/95; 4 - consumo de energia elétrica, serviço de comunicação e aquisição de materiais usados na prestação de serviço de transportes de cargas. Acolhimento parcial das razões da Impugnante para admitir os créditos nos termos do artigo 144, inciso IV do RICMS/91 e artigo 66, § 1º, item 4, do RICMS/96, na proporcionalidade da tabela de fls. 431, nos serviços de transporte prestados a terceiros.

IMPORTAÇÃO - RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS. Constatado mediante conferência das operações de importação o recolhimento a menor do ICMS, por errônea aplicação da alíquota. Irregularidade reconhecida e devidamente quitada pela Impugnante, conforme DAE de fls. 352 e 356.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre recolhimento a menor do ICMS, no período de dezembro/94 a janeiro/99, pelas seguintes irregularidades:

- 1) aproveitamento indevido de créditos de ICMS pelas entradas de materiais de uso e consumo do estabelecimento, relativos a combustíveis, pneumáticos, auto peças;
- 2) aproveitamento indevido de créditos de ICMS pelas entradas de bens do ativo imobilizado ocorridas anteriormente a novembro de 1995;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

3) aproveitamento indevido de créditos de ICMS relacionados à notas fiscais de entradas, acobertadoras de transferências de bens para o ativo imobilizado, ocorrido em novembro de 1995;

4) aproveitamento indevido de créditos de ICMS provenientes do consumo de energia elétrica e da aquisição de materiais usados na prestação de serviço de transporte de cargas, bem como da utilização de serviços de comunicação;

5) recolhimentos a menor de ICMS devido pela importação de mercadorias, ocorridos nos meses de dezembro de 1994 e janeiro de 1995.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 331 a 338, contra a qual o Fisco apresenta manifestação às fls. 345 a 348.

A Auditoria Fiscal solicita diligências às fls. 363/364 e 391/392, que resultam nas manifestações de fls. 367 a 386 e 394, respectivamente.

A Auditoria Fiscal, em parecer de fls. 396 a 404, opina pela procedência parcial do lançamento, para que sejam excluídas as exigências fiscais relacionadas às irregularidades descritas nos quatro primeiros itens do AI, subsistindo aquela referente ao recolhimento a menor do ICMS devido pela importação de mercadorias, que deverá ter o crédito tributário correspondente considerado extinto, em virtude do pagamento já efetuado pela Impugnante.

A 1ª Câmara de Julgamento, nas sessões dos dias 19/03/01, 06/12/01 e a 3ª Câmara de julgamento, na sessão do dia 24/04/02, deliberaram converter os julgamentos em diligências, as quais foram atendidas, respectivamente, pelo Fisco às fls. 419/436, 471/476 e 505/524. A Impugnante se manifesta a respeito (fls. 440 a 441 e 479/480 e 525/527) e a Auditoria Fiscal ratifica seu entendimento anterior (fls. 456/458, 491/494 e 544/546, respectivamente).

DECISÃO

A exação fiscal reside no aproveitamento, como crédito do ICMS decorrente da aquisição de materiais de uso e consumo do estabelecimento e de bens do ativo imobilizado, sendo que relativamente a este, persiste, ainda, a apropriação de ICMS destacado em notas fiscais de entradas, reveladoras de transferências de bens para o ativo imobilizado.

A Impugnante creditou-se indevidamente, também, do ICMS gravado na utilização de serviços de comunicação e no consumo de energia elétrica, relacionados às prestações de serviço de transporte de suas mercadorias, em veículos próprios.

Por fim, há o recolhimento a menor do ICMS quando da importação de mercadorias.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No que tange esta última irregularidade, a Impugnante reconheceu sua pertinência, quitando o crédito tributário a ela referente, com os benefícios trazidos pela Lei n.º 13.243/99, conforme acusam os DAE de fls. 352 e 356, deixando, outrossim, de ser ponto controvertido nos presentes autos.

Passando propriamente ao exame das questões subsistentes, insta esclarecer, *ab initio*, que o aproveitamento de crédito para a compensação com débito, na sistemática de apuração do ICMS, é da essência da não-cumulatividade determinada pela norma constitucional como princípio norteador deste tributo.

Evidentemente que o alcance do princípio enfocado se conforma com aquelas entradas de mercadorias e utilização de serviços que efetivamente estejam relacionadas com a comercialização, industrialização e prestação de serviços alcançados pela incidência do ICMS na etapa posterior de sua circulação, sem o qual os créditos gerados não poderão ser aproveitados.

Assim ocorre com a vedação à apropriação de créditos oriundos de entradas de bens destinados ao uso ou consumo do estabelecimento e ao ativo imobilizado, que não obedecem a esta seqüência.

Neste sentido, a lição de Vittorio Cassone¹ com propriedade esclarece:

“O caput do art. 20 estabelece regra geral, que está de acordo com o princípio da não-cumulatividade do ICMS e, de certa forma, até avança, ao permitir o crédito na entrada de bens destinados a uso ou consumo ou ao ativo permanente. Avança porque a CF diz que a não-cumulatividade se dá em função da entrada e da subsequente saída tributada, e os bens destinados a uso ou consumo ou ao ativo permanente não seguem essa seqüência. Entretanto, o dispositivo é constitucional porque autorizado pelo art. 155, § 2º, XII.”

Com o advento da Lei Complementar Federal 87/96, art. 20, *caput* - alterado pela Lei Complementar Federal 99/99 -, houve-se permitido o aproveitamento dos créditos relativos às entradas de materiais de uso e consumo do estabelecimento, que somente darão direito a partir de 1º de janeiro de 2003, de acordo com o art. 33, inciso I, desta norma.

Já o ICMS relacionado às entradas de bens do ativo imobilizado, tornaram-se passíveis de aproveitamento, com a vigência da referida Lei Complementar, em 1º de novembro de 1996, *ex vi* do disposto em seu art. 33, inciso III. Neste particular, a par das considerações anteriormente feitas, os creditamentos de parcelas de ICMS desta

¹ Comentários ao Código Tributário Nacional, Coordenação de Ives Gandra da Silva Martins, Vol. 1, Editora Saraiva, pág. 445.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

natureza, concernentes às entradas de equipamentos de informática e pallets de madeira (fls. 367), promovidos pela Impugnante, estariam prejudicados, haja vista que todos os documentos fiscais acobertadores dos ingressos de bens do ativo imobilizado, foram emitidos em data anterior àquela de início de vigência da Lei Complementar 87/96 (fls. 42 e 45), precisamente nos meses de novembro de 1995, agosto e setembro de 1996.

As demais parcelas de créditos de ICMS glosadas pelo Fisco estão relacionadas a combustíveis, pneumáticos e autopeças, utilizados em veículos próprios da Impugnante que realizam o transporte de suas mercadorias. Afetos a este transporte estão, também, o consumo de energia elétrica e a uso de serviços de comunicação, cujos créditos correspondentes foram estornados.

Quanto aos itens empregados nos veículos, a disciplina dos arts. 144, inciso IV, do RICMS/91, e 66, inciso IV (posteriormente alterado para o § 1.º, item 4) do RICMS/96, expressamente prevê o aproveitamento do ICMS pela entrada de combustíveis, pneumáticos e peças de reposição, adquiridos tão somente por empresa que tenha como atividade a prestação de serviço de transporte -, nenhuma outra mais.

Os documentos acostados aos autos pelo Fisco, quando do atendimento da diligência determinada pela Primeira Câmara de Julgamento, em 19/03/01, permitem concluir que, entre as atividades operacionalizadas pela Autuada, estava o transporte de cargas, circunstância inclusive sedimentada em face das autorizações para emissão de CTRC de que detinha ela (fls. 421/430).

De fato, a planilha de fls. 431, pela Impugnante produzida e não contestada pelo Fisco (fls. 419 – item 2), revela preponderância nas prestações de serviços de transporte realizadas para terceiros, chegando à totalidade delas no período de agosto de 1995 a dezembro de 1996, e mantendo-se sobremaneira superior nos demais.

Cabível, então, a regra do art. 144, IV, do RICMS/91 e do art. 66, § 1º, 4, do RICMS/96, que permite a apropriação do ICMS pelas entradas de combustíveis, de lubrificantes, de pneus, de câmaras-de-ar de reposição e de material de limpeza estritamente necessários às prestações de serviço de transporte alcançadas pela incidência do imposto.

In casu, proporcionalmente aos transportes realizados (fls. 431), é passível de apropriação pela Impugnante o ICMS gravado nas entradas de combustíveis, pneus e câmaras-de-ar, indicados nos demonstrativos de fls. 275, 277, 281, 283 e 317 e no Anexo XI, de fls. 67/273, conforme elucida o fisco às fls. 367 (item 3 c/c fls. 363).

Recomposta a conta-gráfica nos períodos abrangidos pelo feito, considerando os créditos de ICMS supra-referidos, não subsistem débitos a recolher que se dignem a constituição de crédito tributário.

A Impugnante, conforme informado pela Defesa, vale-se do Regime Especial de Tributação n.º 103/91, originário do PTA n.º 10.02122.91-7 (fls. 376/386), concedido pela Superintendência de Receita Estadual, que lhe autoriza amortizar os saldos devedores surgidos em seu conta-corrente fiscal - de operações normais -, com

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

os saldos por ventura verificados em seu favor, na conta de ICMS/ST, correspondente ao montante que lhe assiste passível de ressarcimento.

Importa esclarecer que dito Regime Especial inicialmente atendia à Empresa *Martins Comércio, Importação e Exportação Ltda*, que fora incorporada pela Impugnante, sendo, inclusive, o objeto do trabalho fiscal, segundo informa o Fisco às fls. 394, referente àquela. Portanto, os procedimentos contemplados em tal Regime vigoravam em sua plenitude no decurso atingido pelo feito.

Os incisos I e II, da Cláusula segunda, do aludido Regime Especial de Tributação, deste modo dispõem (fls. 378):

“Cláusula Segunda - Quando da Entrada dos produtos arrolados nos Protocolos 11/91 e 14/91, regulados respectivamente pelos Decretos 32.724/91 e 32.848/91, a requerente contabilizará o ICMS retido pela indústria a débito de uma conta específica denominada “ICMS - Retido na Fonte”.

I - Nas vendas que promover internamente, a requerente reterá o ICMS das operações do varejo, contabilizando-o a crédito da conta específica “ICMS - Retido na Fonte”.

II - Caso o saldo da conta específica “ICMS - Retido na Fonte” seja devedor, esse valor que corresponde a um direito da requerente, será levado a crédito no livro Registro de Apuração do ICMS no mês de apuração. (grifo nosso)

(...)”

De se reparar que a admissibilidade deste procedimento é corroborada pelo relatório do AI n.º 01.000105427.85, mencionado pela Defesa, em que o Fisco informa o reflexo das alterações efetivadas na conta ICMS/ST, na conta-gráfica do ICMS normal da Impugnante, segundo acusa o *hard-copy* anexo.

No decorrer da verificação fiscal analítica, antes promovida pelo Fisco, também fora aferida a adequabilidade dos valores contidos na conta de ICMS/ST, conforme se observa nos quadros de fls. 274, 276, 278, 280 e 282, sendo que, em todos os períodos atingidos pelo feito fiscal, subsistem saldos em favor da Impugnante.

Dáí verifica-se que, embora acertadamente tenha o Fisco glosado créditos de ICMS ilegítimos, que houvera a Impugnante apropriado indevidamente, os saldos devedores emergidos serão por inteiro absorvidos, porque figurados em expressão menor que os saldos ressarcíveis de ICMS/ST, apurados na conta específica.

Assim, a Impugnante dispunha nas segundas quinzenas de agosto e setembro de 1995, respectivamente, de R\$ 3.754.811,26 e R\$ 2.791.410,39, para amortizar os saldos devedores levantados pelo Fisco.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O processo contém diversas diligências, que foram gerando manifestações fiscais até mesmo contraditórias, além de pareceres ora concluindo de uma forma, ora de outra. Mas, o cerne para definir ou não pela permissão do aproveitamento do crédito do ICMS pelas entradas de combustíveis, de lubrificantes, de pneus, de câmaras-de-ar de reposição e de material de limpeza estritamente necessários às prestações de serviço de transporte alcançadas pela incidência do imposto está exatamente em três pontos. O primeiro deles está contido na planilha de fls. 431 não contestada pelo fisco e na manifestação fiscal de fls. 394, onde consta que a matéria objeto desta autuação dizia respeito à empresa Martins Comércio Importação e Exportação Ltda, I.E. 702.099007.0086. O segundo ponto está na afirmação de que a I.E. retro referida pertencia exatamente à Martins Comércio Importação e Exportação Ltda. O terceiro ponto está na constatação de que este estabelecimento retro referido detinha autorização para emissão de CTRC, conforme AIDF de fls. 421 e, por amostragem, conforme documentos de fls. 422/440.

Por outro lado, mesmo que as exigências se referissem ao estabelecimento de I.E. 702.513460.0075, dos autos também consta que a mesma detinha autorização para emitir C.T.R.C. desde junho de 1995, conforme se pode verificar às fls. 496 e, pela Auditoria é expressamente reconhecido às fls. 493. Portanto, também faria “jus” ao aproveitamento do crédito de ICMS proporcional referente às entradas de combustíveis, de lubrificantes, de pneus, de câmaras-de-ar de reposição e de material de limpeza estritamente necessários às prestações de serviço de transporte.

A linha da vida da autuada, que advém de fusão, de incorporação e de transformação, é por demais extensa e causou uma série informações processuais divergentes e confusas. Com precisão, porém, a correta linha da vida da autuada está apresentada pelo fisco às fls. 471. E, portanto, como apresentado no parágrafo acima, pode se concluir pela permissão do aproveitamento do crédito na proporção da tabela de fls. 431.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o Lançamento para: 1) quanto às quatro primeiras exigências do Auto de Infração, admitir os créditos nos termos do artigo 144, inciso IV, do RICMS/91 e artigo 66, §1º, item 4 do RICMS/96, na proporcionalidade da tabela de fls. 431, nos serviços de transporte prestados a terceiros, recompondo-se a conta gráfica; 2) quanto à última exigência do Auto de Infração, reconhecer o pagamento, nos termos da Lei nº 13.243/99, conforme DAE de fls. 352 e 356. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Edwaldo Pereira de Salles e Antônio César Ribeiro.

Sala das Sessões, 03/07/02.

Aparecida Gontijo Sampaio
Presidente/Revisora

Francisco Maurício Barbosa Simões
Relator

FMBS/EJ/mn