

Acórdão: 2.964/04/CE Rito: Ordinário
Recurso de Revista: 40.050111855-07
Recorrente: Fazenda Pública Estadual
Recorrida: Saba Transportes Ltda
Proc. S. Passivo: Carlos Eduardo do Nascimento/Outros
PTA/AI: 01.000142383.80
Inscr. Estadual: 702.628332.0008
Origem: DF/Uberlândia

EMENTA

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO DE CARGAS - CRÉDITOS DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO. Vedada a apropriação de ICMS por aquisições de peças de reposição e materiais outros não elencados no art. 66, § 1º, 4, do RICMS/96, bem assim em valor que ultrapasse o percentual das prestações tributadas no Estado, correta se afigura a glosa fiscal, exceto quanto aos créditos vinculados a energia elétrica. Restabelecidas as exigências no que se refere ao serviço de comunicação, em razão do disposto no art. 70, inciso IV do RICMS/96. Correto também, por força do disposto no art. 75, VII, "a" e "d", do RICMS/96, o estorno da parcela excedente aos 20% de crédito presumido. Recurso conhecido e provido por maioria de votos.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre aproveitamento indevido de crédito, por estabelecimento de empresa transportadora, nos exercícios de 1998 a 2002, por razões diversas, a seguir descritas: - utilização de serviço de telefonia e consumo de energia elétrica; - aquisição de peças de reposição e materiais diversos não elencados no item 4 do § 1º do artigo 66 do RICMS; - ausência de 1ª via de notas fiscais; - apropriação a maior do que o percentual correspondente às prestações praticadas pelo estabelecimento e por manter-se enquadrado no regime de débito x crédito quando todos os demais estabelecimentos da empresa adotaram o "crédito presumido".

A decisão consubstanciada no Acórdão n.º 16.215/03/3ª, por maioria de votos, manteve parcialmente as exigências fiscais, excluindo o estorno de créditos relativos a energia elétrica e serviços de comunicação.

Inconformada, a Recorrente interpõe, tempestivamente, o presente Recurso de Revista (fls. 799/814), por intermédio de seu procurador legalmente habilitado.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Auditoria Fiscal, em parecer de fls. 817/821, opina em preliminar, pelo conhecimento do Recurso de Revista e, quanto ao mérito, pelo seu provimento parcial, mantendo-se o estorno do crédito de serviço de comunicação.

DECISÃO

Superada, de plano, a condição de admissibilidade capitulada no inciso II do art. 138 da CLTA/MG e, também, atendida a condição estatuída no inciso I do citado dispositivo legal, revela-se cabível o Recurso de Revista ora em discussão.

Destaque-se inicialmente que o conhecimento do Recurso apresentado restringe-se ao estorno de créditos vinculados aos serviços de comunicação, visto que somente o Acórdão 14.796/01/3ª presta-se como paradigma.

Neste Acórdão, ao analisar a propriedade dos créditos de energia elétrica e comunicação para o período de set./95 a set./96, a Câmara analisou o artigo 31, inciso IV do Convênio 66/88, que tem conteúdo semelhante ao artigo 70, inciso IV do RICMS/96.

Apesar do artigo 70, inciso IV do RICMS/96 não ter sido citado no Acórdão recorrido, fez-se menção a ele na decisão, quando da fundamentação do voto vencido de um dos Conselheiros, demonstrando que o mesmo foi objeto de análise pela Câmara de Julgamento.

Contudo, os dispositivos citados (artigo 31, inciso IV do Convênio 66/88 e art. 70, inciso IV do RICMS/96) não tratam de créditos decorrentes do uso de energia elétrica, mas apenas do serviço de comunicação.

Assim, a matéria a ser analisada, em âmbito de Recurso de Revista, restringe-se aos créditos vinculados ao serviço de comunicação.

Conforme se extrai do Acórdão 16.215/03/3ª, a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, concluiu ser indevida a glosa dos créditos vinculados a energia elétrica e serviço de comunicação, vez que o artigo 66, incisos I e II, a.2 do RICMS/96, ao permitir o crédito de mencionados itens, não fez qualquer restrição.

De fato, porém o artigo 66 do RICMS/96 apenas estabelece hipóteses de crédito. É o artigo 70 do mesmo diploma legal que impõe as restrições.

No período em que o Fisco efetuou a glosa de créditos de energia elétrica e comunicação, exercícios de 1998 e 1999, além dos materiais relacionados no artigo 66, parágrafo 1º, item 4 do RICMS/96 (combustível, lubrificante, pneu, câmara-de-ar de reposição, material de limpeza), as prestadoras de serviço de transporte também poderiam, a teor do artigo 66, incisos I e II, alínea a., subalínea a.2. do RICMS/96, utilizar créditos vinculados à energia elétrica e ao serviço de comunicação, não fosse a restrição imposta pelo artigo 70, inciso IV do mesmo diploma legal, no que tange à comunicação.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 70 - Fica vedado o aproveitamento de imposto, a título de crédito, quando:

IV - os serviços de transporte e de comunicação recebidos pelo tomador, não se destinarem a ser por ele utilizados na execução de serviços da mesma natureza, na comercialização de mercadorias ou em processo de produção, extração, industrialização ou geração, inclusive de energia elétrica.

O dispositivo transcrito, vigente desde de 04.03.97, vedou o aproveitamento de créditos de serviços de comunicação para as empresas transportadoras, já que mencionado serviço não é utilizado na execução de serviços da mesma natureza, tampouco é utilizado na comercialização, no processo de produção, extração industrialização ou geração.

Ressalte-se que tanto o artigo 66, incisos I e II do RICMS/96, quanto o artigo 70, inciso IV do mesmo diploma legal, são genéricos, portanto aplicáveis a qualquer contribuinte, inclusive às empresas prestadoras de serviço de transporte. Sendo que estas, além dos créditos permitidos a qualquer contribuinte (imobilizado, por exemplo), também podem se apropriar dos créditos decorrentes das aquisições de combustíveis, lubrificantes, pneus e câmaras-de-ar de reposição e de material de limpeza, estritamente necessários à prestação de serviço de transporte (artigo 66, § 1º, item 4 do RICMS/96).

Contudo, ainda que o inciso I do artigo 66 do RICMS/96 tenha caráter genérico, há restrições ao aproveitamento de créditos, estabelecidas principalmente no artigo 70 do mesmo diploma legal, que não podem ser ignoradas. A análise do dispositivo que concede o crédito não pode ficar apartada daquele que o limita.

É o que ocorre com o serviço de comunicação nas empresas prestadoras de serviço de transporte. O dispositivo que concede o crédito (artigo 66, inciso I), a princípio amplo, é limitado pelo inciso IV do artigo 70 do Regulamento.

Assim, apesar da importância do serviço de comunicação em qualquer tipo de atividade empresarial, inclusive na prestação de serviço de transporte, este ponto não pode ser analisado, face a objetividade e clareza do texto contido no inciso IV do artigo 70 do RICMS/96. Interpretações que, na busca da “justiça”, extrapolam os limites legais, vão de encontro ao disposto no artigo 88 da CLTA/MG e às regras que regem o processo tributário administrativo.

Assim, correta se afigura a glosa efetuada pelo Fisco no tocante aos créditos vinculados aos serviços de comunicação.

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, por maioria de votos, em conhecer do Recurso de Revista, limitado ao item serviço de comunicação. Vencidos, em parte, os Conselheiros Juliana Diniz Quirino (Revisora) e Windson Luiz da Silva, que dele não conheciam; Roberto Nogueira Lima e Edwaldo Pereira de Salles que o conheciam em toda amplitude. No mérito, também

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

por maioria de votos, em dar provimento ao Recurso para restabelecer as exigências fiscais em relação ao item serviço de comunicação. Vencidos os Conselheiros Juliana Diniz Quirino (Revisora) e Windson Luiz da Silva que lhe negavam provimento. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Osvaldo Nunes França. Participou do julgamento, além dos signatários e dos retro citados, o Conselheiro Francisco Maurício Barbosa Simões.

Sala das Sessões, 28/05/04.

Roberto Nogueira Lima
Presidente

Cláudia Campos Lopes Lara
Relatora

CC/CMG

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 2.964/04/CE Rito: Ordinário
Recurso de Revista: 40.050111855-07
Recorrente: Fazenda Pública Estadual
Recorrida: Saba Transportes Ltda
Proc. S. Passivo: Carlos Eduardo do Nascimento/Outros
PTA/AI: 01.000142383.80
Inscr. Estadual: 702.628332.0008
Origem: DF/Uberlândia

Voto proferido pela Conselheira Juliana Diniz Quirino, nos termos do artigo 43 do Regimento Interno do CC/MG.

Versa o presente processo sobre 1) aproveitamento de crédito, por empresa transportadora, nos exercícios de 1998 a 2002, por: a) utilização de serviço de telefonia e consumo de energia elétrica; b) aquisição de peças de reposição e materiais diversos não elencados no item 4 do § 1º do art. 66 do RICMS/96; c) ausência de 1ª via de notas fiscais; d) apropriação a maior do que o percentual correspondente às prestações praticadas pelo estabelecimento; e 2) errôneo enquadramento no regime de débito x crédito, em razão de terem os demais estabelecimentos da empresa adotado o sistema de crédito presumido.

A decisão, consubstanciada no Acórdão n. 16.215/03/3ª, por maioria de votos, manteve parcialmente as exigências fiscais, excluindo o estorno de créditos relativos à energia elétrica e aos serviços de comunicação.

Não se conformando com a exclusão, a Fazenda estadual interpõe recurso de revista, delimitando a matéria ora tratada: a autuação em decorrência do aproveitamento, nos anos de 1998-2000, de créditos relativos à energia elétrica e à telefonia.

Superada, de plano, a condição de admissibilidade capitulada no inciso II do art. 138 da CLTA/MG, após acirradas discussões, foi considerada, por maioria de votos, atendida também a condição estatuída no inciso I do mencionado dispositivo, no que tange aos serviços de comunicação.

Fundamenta-se o recurso no texto do art. 70, IV, do RICMS/96, o qual entende vedar às empresas transportadoras o aproveitamento de créditos de energia elétrica e comunicações.

O dispositivo legal em tela não deve ser interpretado isoladamente e em seu sentido simplesmente literal. Deve ser considerado o elemento sistêmico e, no sistema em que se encarta, evidentemente a regra é o uso do crédito, enquanto a exceção é a

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

impossibilidade de sua utilização, quando as circunstâncias indicarem que as prestações de serviço não são concernentes à atividade empresarial desenvolvida pelo contribuinte.

Veja-se.

A Constituição de 1988 reza que o ICMS “*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*” (art. 155, §2º).

É certo que esta não-cumulatividade, além de não consubstanciar natureza tributária, não integra a estrutura do ICMS, tendo operatividade em momento posterior à configuração do débito tributário. Não se confunde com base impositiva (aspecto integrante da norma de incidência tributária), já que a compensação dos débitos, com os créditos, é elemento estranho à quantificação do tributo.

Confirma-o a respeitada doutrina do Prof. Paulo de Barros Carvalho, para quem:

“o comando constitucional da não cumulatividade, no arcabouço do plano normativo do ICM, está jungido tão-somente ao método de consideração do valor periódico de cada recolhimento. Nada tem que ver com a base de cálculo, que se congrega à alíquota para determinar o signo patrimonial, correlativo à incidência tributária, em cada operação”. (Regra Matriz do ICM, 1981)

Em virtude disso, é possível a transferência à norma infraconstitucional do regramento do sistema em que se operará a não cumulatividade, bem como das exceções a ela. Assim é que a Constituição Federal confere competência à Lei Complementar para “*disciplinar o regime de compensação do imposto*” (art. 155, XII, c).

A não-cumulatividade é resultado deste sistema de compensação, não sua causa; deve sobreviver a ele, pois só após sua aplicação pode ser apurado o cumprimento do disposto na Carta.

Na época da ocorrência dos fatos geradores do crédito ora em discussão, vigorava o comando da Lei Complementar n.º 87, de 13.9.96, que tratou do direito ao crédito relativo à energia elétrica usada ou consumida no estabelecimento (sem restrição), a partir de 1º.11.96.

Realmente, é indiferente a natureza da atividade do contribuinte (produtor, industrial, comerciante, prestador de serviços, ou até mesmo importador), além do que o estabelecimento não deverá ser considerado como consumidor final pelo fato de que está praticando operações, ou serviços, sujeitos ao ICMS, inserido no ciclo operações/serviços.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No âmbito estadual, o tema foi tratado, pelo Regulamento, no Título II – Da apuração do imposto -, Capítulo I - Da Não-Cumulatividade do Imposto -.

Reproduz-se, abaixo, os dispositivos pertinentes.

SEÇÃO I

Das Disposições Gerais

(...)

Art. 65 - O valor devido a título de imposto resultará da diferença a maior entre o somatório do imposto referente às mercadorias saídas e aos serviços de transporte ou de comunicação prestados, e o somatório do imposto cobrado relativamente à entrada, real ou simbólica, de mercadoria, inclusive energia elétrica, ou bem para uso, consumo ou ativo permanente, e o recebimento de serviço de transporte ou de comunicação, no respectivo estabelecimento, observadas as hipóteses de que trata o artigo seguinte.

SEÇÃO II

Do Crédito do Imposto

Art. 66 - Observadas as demais disposições deste Título, será abatido, sob a forma de crédito, do imposto incidente nas operações ou prestações realizadas no período, desde que a elas vinculado, o valor do ICMS correspondente:

I - ao serviço de transporte e de comunicação prestados ao tomador, observado o disposto no § 2º:

Efeitos de 04/03/97 a 31/07/2000 - Redação dada pelo art. 1º do Dec. nº 38.683, de 03/03/97 - MG de 04 e ret. no de 17/04.

"I - ao serviço de transporte e de comunicação prestados ao tomador;"

II - à entrada ocorrida:

a - a partir de 1º de novembro de 1996:

a.2 - de energia elétrica usada ou consumida no estabelecimento, observado o disposto no § 4º;

Efeitos de 04/03/97 a 31/07/2000 - Conforme dispõe o art. 32 do Dec. nº 38.683, de 03/03/97 - MG de 04 e ret. no de 17/04:

Efeitos de 01/11/96 a 31/07/2000 - (fixado no texto) - Redação dada pelo art. 1º do Dec. nº

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

38.683, de 03/03/97 - MG de 04 e ret. no de 17/04.

"a.2 - de energia elétrica usada ou consumida no estabelecimento;"

Percebe-se, claramente, não estar prevista qualquer restrição ao aproveitamento do crédito decorrente da utilização de energia elétrica ou serviços de comunicação.

Isoladamente, tem-se o citado art. 70, IV, deste Regulamento, o qual fundamentou a pretensão fazendária.

Este artigo está inserido na Seção III - Da Vedação do Crédito -, do Título II, com a redação seguinte:

Art. 70 - Fica vedado o aproveitamento de imposto, a título de crédito, quando: (...)

IV - os serviços de transporte e de comunicação recebidos pelo tomador, não se destinarem a ser por ele utilizados na execução de serviços da mesma natureza, na comercialização de mercadorias ou em processo de produção, extração, industrialização ou geração, inclusive de energia elétrica;

Efeitos de 01/08/96 a 03/03/97 - Redação original deste Regulamento:

"IV - os serviços de transporte e de comunicação recebidos, salvo se utilizados pelo estabelecimento na execução de serviços da mesma natureza, na comercialização de mercadorias ou em processo de produção, extração, industrialização ou geração, inclusive de energia elétrica".

Neste momento, importante separar os dois pontos da autuação, energia elétrica e serviços de comunicação.

O inciso IV acima trata de serviços de transporte e de comunicação, não havendo qualquer restrição (nem mesmo nele) da utilização dos créditos decorrentes da energia elétrica. *A contrario sensu*, menciona a validade dos créditos dos serviços de transporte e de comunicação para as empresas de geração de energia elétrica.

Afastada, pois, a existência de qualquer norma estadual que restrinja o uso dos créditos decorrentes da energia elétrica, passa-se a analisar aqueles relativos à telefonia.

Diz o Regulamento que “será abatido, sob a forma de crédito, do imposto incidente nas operações ou prestações realizadas no período, desde que a elas vinculado, o valor do ICMS correspondente ao serviço de transporte e de comunicação prestados ao tomador”; para, depois, vedar o aproveitamento quando “os serviços de

transporte e de comunicação recebidos, salvo se utilizados pelo estabelecimento na execução de serviços da mesma natureza, na comercialização de mercadorias ou em processo de produção, extração, industrialização ou geração, inclusive de energia elétrica”.

Em um primeiro momento, autoriza o creditamento incondicional e, em um segundo, veda-o, especialmente, às prestadoras de serviços.

Afora a injustificável discriminação – pois, o serviço de comunicação pode ter grande importância na atividade comercial ou industrial, e na prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, de sorte que nada justifica a restrição -, a interpretação sistemática do ordenamento jurídico permite que se considere a restrição tão-só quando, comprovadamente, os serviços de comunicação não tenham sido utilizados na consecução dos objetivos sociais da empresa.

Nessa esteira, as lições de Hugo de Brito Machado, ao comentar dispositivo da LC 102/00, cuja redação é assemelhada à alhures transcrita:

“Não se pode, porém, concluir daí que para o contribuinte do ICMS a utilização do crédito seja a exceção. Pelo contrário, ela é a regra, porque em regra o contribuinte do ICMS, seja comerciante ou industrial, utiliza dos serviços de energia elétrica, de transporte e de comunicação, no exercício de sua atividade empresarial, e portanto o imposto correspondente se insere entre os custos dessa atividade, não havendo razão alguma para se exigir dele a prova disto. Exceção, isto sim, é o dispêndio com quaisquer serviços que não se encartem nessa atividade.

Como está expresso, o dispositivo legal em tela inverte indevidamente as posições. Coloca como exceção o que é a regra, em face do princípio constitucional da não cumulatividade e da natureza das coisas. O princípio constitucional garante que o imposto é 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 e pelo Distrito Federal. (CF/88, art. 155, §2º, inciso I). Assim, nas operações de saída de mercadorias, do montante incidente sobre tais operações, deve ser deduzido o valor daquele imposto relativo às operações (entradas de mercadorias) e prestações, ao respectivo contribuinte, de serviços de transporte e de comunicações”. (*O ICMS e a LC 102 – ICMS: créditos relativos a energia elétrica e serviços de comunicação*, São Paulo: Dialética, 2000, p. 102)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por fim, importante ressaltar que não há que se falar que a regra contida no art. 66, §1º- 4, por se tratar de exceção em favor das transportadoras, afastaria o uso de créditos nas demais hipóteses. A permissão contida neste dispositivo é um plus à regra geral; apenas por expressa previsão haveria de excluí-la.

Por todo o acima exposto, voto pelo não provimento do Recurso de Revista aviado pela Fazenda Pública Estadual.

Sala das Sessões, 28/05/04.

**Juliana Diniz Quirino
Conselheira**

CC/MIG