

Acórdão: 18.456/07/1^a Rito: Ordinário
Recurso de Agravo:40.030121138-18
Impugnação: 40.010120238-25
Impugnante/Agrav: MRS Logística S/A
Proc. S. Passivo: Sacha Calmon Navarro Coelho/Outro(s)
PTA/AI: 01.000154761-01
Inscr. Estadual: 367.198017.00-38
Origem: DF/ Juiz de Fora

EMENTA

RECURSO DE AGRAVO - PERÍCIA – Dispensável a perícia requerida, vez que os elementos constantes dos autos são suficientes para elucidação dos fatos questionados. Recurso de Agravo não provido. Decisão unânime.

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE - FERROVIÁRIO DE CARGAS - CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - DIVERSAS IRREGULARIDADES. Constatada a apropriação indevida de créditos de imposto, por falta de observância da proporcionalidade entre as prestações tributadas e aquelas amparadas pela isenção ou não-incidência bem como relativos às entradas de bens e/ou serviços destinados a uso ou consumo e de bens do ativo imobilizado alheios à atividade da Contribuinte. Procedimento fiscal respaldado pelos artigos 63, 66, inciso VIII e § 1º, 70, § 3º e 71, §§ 6º e 7º todos dos RICMS/96 e RICMS/02 Legítimas as exigências de ICMS, multa de revalidação e Multas Isoladas capituladas no artigo 55, incisos XIII, alínea “b” e XXVI, da Lei 6763/75.

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE - FERROVIÁRIO DE CARGAS - ALÍQUOTA DE ICMS - DIFERENCIAL - OPERAÇÃO INTERESTADUAL - USO, CONSUMO, ATIVO IMOBILIZADO E BENS ALHEIOS À ATIVIDADE DA EMPRESA. Constatada a falta de recolhimento do diferencial de alíquota do ICMS referente às aquisições interestaduais de bens destinados ao uso ou consumo, ativo imobilizado e bens alheios à atividade da empresa. Procedimento fiscal respaldado pelo artigo 12, § 2º, da Lei nº 6763/75. Legítimas as exigências de ICMS e multa de revalidação.

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE - FERROVIÁRIO DE CARGAS - FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS - CTCR - ESTORNO DE DÉBITO. Estorno de débito efetuado de forma indevida, em face da impossibilidade de aproveitamento, pelo remetente, de crédito do imposto estornado pelo destinatário do serviço de transporte, em razão de lançamento incorreto no documento fiscal, situação que contraria os ditames legais aplicáveis (Instrução Normativa nº 03/92 - DLT/SRE). Anulação indevida de débito, em

virtude do cancelamento de notas fiscais emitidas pela Autuada em desacordo com as regras estabelecidas no artigo 147 da Parte Geral dos RICMS/96 e RICMS/02. Entretanto, as provas dos autos conduzem a entendimento diverso, não restando efetivamente comprovada a imputação fiscal, conforme posta pelo Fisco, ensejando, assim, o cancelamento das exigências fiscais.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre recolhimento a menor do ICMS, no período de 01/01/2002 a 31/12/2003, pela prática das seguintes irregularidades:

1) apropriação integral de créditos de ICMS, sem levar em consideração as limitações legais, já que parte das prestações de serviço de transporte realizadas pela empresa não foi alcançada pela tributação, relativos às entradas de: a) bens destinados ao ativo permanente e não considerados alheios à atividade da empresa; b) insumos ou produtos estritamente necessários à prestação de serviço de transporte (combustíveis, lubrificantes, rodas de locomotivas e materiais de limpeza), pelo que se exige ICMS, multa de revalidação e Multas Isoladas capituladas no artigo 55, incisos XIII, alínea “b” e XXVI da Lei 6763/75;

2) aproveitamento indevido de créditos de ICMS, referentes às entradas de produtos e/ou serviços destinados a uso ou consumo do estabelecimento, bem como de bens destinados ao ativo permanente considerados alheios à atividade da empresa (inclusive televisores, videocassetes, máquinas fotográficas, cadeiras giratórias, alicates, furadeiras, bafômetros, etc, pelo que se exige ICMS, multa de revalidação e Multas Isoladas capituladas no artigo 55, incisos XIII, alínea “b” e XXVI da Lei 6763/75;

3) falta de recolhimento do ICMS relativo à diferença de alíquotas, devido pelas aquisições interestaduais de bens do ativo permanente e de produtos destinados a uso ou consumo do estabelecimento, pelo que se exige ICMS e multa de revalidação;

4) estorno de débitos efetuado indevidamente, em face da impossibilidade de aproveitamento, pelo remetente, do crédito de imposto estornado pelo destinatário do serviço, em razão de lançamento incorreto, sem a observância das formalidades legais, em especial, a Instrução Normativa DLT/SRE nº 03, de 22/12/1992. Os estornos tiveram por base, na maioria das vezes, o cancelamento irregular das notas fiscais, as quais foram normalmente escrituradas no livro Registro de Saídas. Logo, os cancelamentos consignados nas DAPI contrariam o disposto no artigo 147, Parte Geral do RICMS/96 e RICMS/02, pelo que se exige ICMS e multa de revalidação.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 1.440 a 1.457, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 1.915 a 1.945.

Indeferido o requerimento de prova pericial (fl. 1.947), o mesmo foi agravado às fls. 1.949 a 1.952.

A Auditoria Fiscal, em parecer de fls. 1.954 a 1.959, opina pela procedência do lançamento.

DECISÃO

Da Preliminar

Quanto ao Recurso de Agravo retido nos autos

O pedido de prova pericial suscitado pela Impugnante, a bem da verdade, não envolve questões que requeiram propriamente a produção de prova pericial, vez que os quesitos propostos buscam apenas por esclarecimentos acerca da natureza, da finalidade e da utilização efetiva dos diversos bens e mercadorias, cujos créditos foram glosados pelo Fisco. Pretende, ainda, que seja informado quem adquire ou produz os materiais utilizados para a construção e reparação das suas vias férreas e quem realiza as referidas obras.

Trazendo do foro cível para o campo administrativo, segundo leciona Humberto Theodoro Júnior ("Curso de Direito Processual Civil" - Volume I - 24ª Edição - Pág. 417), tem-se que:

"Os meios legais de prova e os moralmente legítimos são empregados no processo 'para provar a verdade dos fatos em que se funda a ação ou a defesa' (art. 332 – CPC). São, pois, os fatos litigiosos o objeto da prova.

(...)

Há certos fatos que, embora arrolados pelas partes e relevantes para o processo, não reclamam prova para serem tidos como demonstrados. Assim, 'não dependem de prova os fatos' (art. 334 – CPC):

I - notórios;

II - afirmados por uma parte e confessados pela parte contrária;

III - admitidos, no processo, como incontroversos;

IV - em cujo favor milita presunção legal de existência ou veracidade."

Diante disso, em face da necessidade de aplicação de tal doutrina, em caráter subsidiário, e considerando que a própria Defendente, em sua peça impugnatória (fls. 1.440 a 1.457), bem como nas listagens confeccionadas (fls. 948 a 1.436) tem conhecimento da destinação dada aos produtos e serviços objeto da glosa dos créditos, além de possuir o controle dos materiais utilizados no reparo das suas vias férreas e daqueles que executam os respectivos serviços, entende-se que tais

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

informações, de *per si*, suprem os referidos questionamentos apontados no instrumento pericial.

Ademais, há que se considerar o que dispõe o artigo 116 da CLTA/MG (aprovada pelo Decreto nº 23.780, de 10/08/1984):

"Art. 116 - O requerimento de perícia será indeferido quando esta for:

I - desnecessária para elucidar a questão;

II - supérflua por outras provas produzidas;

III - de realização impraticável;

IV - meramente protelatória."

Assim o requerimento de perícia foi corretamente indeferido, consoante o disposto no inciso I do art. 116 da CLTA/MG, da mesma forma que em outras duas decisões anteriores (Acórdãos nº. 17.173/05/1ª - cópia às fls. 420/438 e 17.559/06/1ª - cópia às fls. 439/461), que tratam de matéria análoga à presente e atingem a mesma empresa ora autuada.

Do Mérito

Em decorrência das características de cada infração discriminada no AI, há de se comentar, de forma particularizada, as irregularidades que embasaram o lançamento em tela, a saber:

1) Aproveitamento indevido (eis que integral) de créditos de ICMS - estorno proporcional (Item 6.1 do AI):

A discussão a que se refere tal estorno prende-se ao fato de o contribuinte entender que a prestação de serviço de transporte, vinculada à exportação de mercadoria, encontra-se desonerada do ICMS, sob o amparo da não-incidência, estabelecida em Lei Complementar, o que lhe asseguraria o direito ao creditamento integral das entradas dos produtos.

Por outro lado, entende o Fisco que tal prestação de serviço encontra-se alcançada pela isenção de imposto, fixada pelo Estado de Minas Gerais, não legitimando, assim, a manutenção integral dos aludidos créditos.

De início, cumpre elucidar que, em matéria de ICMS, a delegação constitucional aos entes Federados (artigo 155, inciso II), no tocante aos serviços, contempla, tão somente, os de transporte intermunicipal ou interestadual, ou os de comunicação. Os demais serviços, no caso, os de transporte intramunicipal e o internacional iniciado no Brasil, estão, por conseguinte, fora do alcance de tal tributo.

Cabe trazer à colação, também, que, pela doutrina dominante, em termos de "exoneração tributária", dar-se-á a imunidade quando estabelecida pela Norma

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Constitucional, e a isenção na hipótese de previsão infraconstitucional, com sede em "lei complementar" ou em "lei ordinária".

Assim, veio a atual *Lex Maior* estabelecer a imunidade sobre as operações de exportação, bem como atribuir competência ao legislador complementar para disciplinar os casos de isenção de outros produtos - artigo 155, § 2º, incisos X, alínea "a" e XII, alínea "e":

"Art. 155 - (omissis)

(...)

§ 2º - O imposto previsto no inciso II atenderá o seguinte:

(...)

X - não incidirá:

a) sobre operações que destinem ao exterior produtos industrializados, excluídos os semi-elaborados definidos em lei complementar;

(...)

XII - cabe à lei complementar:

(...)

e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, "a";

(...) " (g.n.)

Evidentemente, como já dito, tal autorização constitucional somente pode alcançar os "serviços de transporte intermunicipal ou interestadual, ou os serviços de comunicação". Em função disso, trouxe a LC 87/96 algumas hipóteses de isenção, dentre as quais destaca-se aquela estabelecida no artigo 3º, inciso II, reescrita no artigo 32, inciso I:

"Art. 3º - O imposto não incide sobre:

(...)

II - operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados, ou serviços;

(...)

Art. 32 - A partir da data de publicação desta Lei Complementar:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - o imposto não incidirá sobre operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados e semi-elaborados, bem como sobre prestações de serviços para o exterior;" (g.n.)

Contudo, a dita Lei Complementar em nada alterou o tratamento anterior, relativo à prestação de serviço de transporte realizada em território nacional e vinculada à exportação de mercadoria, de maneira que continua não existindo previsão de desoneração de imposto em tais serviços.

Por isso, se o transporte for internacional (aquele realizado "porta-a-porta", ou seja, com início neste Estado e término no exterior, pela mesma empresa, no mesmo veículo da origem até o destino, ou cujo transbordo, no percurso, tenha ocorrido para veículo próprio da contratada na origem, detentora da permissão de tráfego internacional, outorgada pela autoridade federal competente) não haverá incidência de ICMS, por estar fora do campo tributário.

Em outra ótica, se a prestação for realizada em território nacional, ainda que relacionada à mercadoria que, futuramente, venha a ser exportada (como no caso da Autuada, isto é, o transporte até o porto), haverá incidência normal do imposto. O que houve, na verdade, é que o Estado de Minas Gerais estabeleceu hipótese de isenção para a prestação de serviço de transporte de mercadoria destinada ao exterior.

Ante os referidos dispositivos da LC 87/96, tem-se, então, duas hipóteses distintas e independentes:

- a exportação de mercadorias, onde o imposto não incide sobre a operação para o exterior;
- a exportação de serviços, onde o imposto não incide sobre a prestação internacional, na qual se exporta serviço, que, no caso, somente pode se referir a serviço de comunicação, vez que a "prestação de serviço de transporte internacional já se encontra fora do campo de incidência do ICMS".

Nas situações em foco, há de se diferenciar, portanto, a relação jurídica referente à prestação interestadual até o porto, onde termina o serviço, e a relação jurídica pertinente ao transporte internacional, cujo serviço inicia-se no interior do País e termina em outra nação.

Além do mais, como dito anteriormente, é relevante destacar que, a partir de 1º de setembro de 1998, o Estado de Minas Gerais estabeleceu hipótese de isenção para a prestação de serviço de transporte de mercadoria destinada ao exterior, consoante o disposto no artigo 5º, § 3º, item 3, Parte Geral, do RICMS/96, com as alterações advindas do Decreto nº 39.836, de 24/08/98:

"Art. 5º - (...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 3º - Nas operações de que tratam o inciso III e o § 1º:

(...)

3) não será exigido o recolhimento do imposto relativo à prestação de serviço de transporte de mercadoria destinada ao exterior, observado o disposto no item 1 deste parágrafo), sendo vedado o seu destaque no documento que acobertar a prestação".

A mesma hipótese de isenção para prestação de serviço de transporte de mercadoria destinada ao exterior prevaleceu no RICMS/2002, que em seu item 126 da Parte I do Anexo I, remete para o inciso III e § 1º do art. 5º da Parte geral do referido Regulamento. Por tal distinção dada pelo legislador, tem-se que as prestações de serviço de transporte realizadas pela Autuada até o porto, ainda que vinculadas à exportação de mercadorias, não caracterizam hipótese de imunidade constitucional e nem de isenção proveniente de Lei Complementar, mas sim de isenção estabelecida por este Estado.

Desse modo, a manutenção do crédito estatuída no inciso III e no § 3º do artigo 5º da Parte Geral do RICMS/96 e no inciso II do § 3º do artigo 5º da Parte Geral do RICMS/2002, abrange, tão-somente, as prestações de serviço de comunicação, visto que, mais uma vez destacando, o serviço de transporte internacional iniciado no Brasil já se encontrava, mesmo antes da LC 87/96, não contemplado pela tributação de ICMS:

"Art. 5º - O imposto não incide sobre:

(...)

III - a operação que destine ao exterior mercadoria, inclusive produto primário e produto industrializado semi-elaborado, bem como sobre a prestação de serviços para o exterior, observado o disposto nos §§ 1º a 4º deste artigo e no item 126 da Parte 1 do Anexo I;

(...)

§ 3º - Nas operações de que tratam o inciso III do caput deste artigo e o seu § 1º:

(...)

II - não será exigido o estorno do crédito do imposto referente a mercadorias, bens ou serviços entrados ou recebidos, que venham a ser objeto de operações ou prestações destinadas ao exterior."
(g.n.)

Diante do exposto, são absolutamente corretos os estornos dos créditos de ICMS consignados no PTA ora discutido, proporcionalmente às prestações de serviços de transporte isentos ou não tributados, com supedâneo nas disposições contidas no artigo 32, inciso I e § 6º, da Lei nº 6.763/75, "ipsis litteris":

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

"Art. 32 - O contribuinte deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria ou bem entrado no estabelecimento:

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

(...)

§ 6º - Em qualquer período de apuração do imposto, se bem do ativo permanente for utilizado na comercialização, na industrialização, na produção, na geração ou na extração de mercadoria cuja saída resulte de operação isenta, não tributada ou com base de cálculo reduzida, ou para prestação de serviço isento, não tributado ou com base de cálculo reduzida, haverá estorno do crédito escriturado, conforme dispuser o regulamento."

As decisões do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais indicadas pela Impugnante, bem como as jurisprudências das duas turmas de Direito Público do STJ, não envolvem a matéria ora discutida. Tais decisões e jurisprudências encontram-se voltadas apenas para a tributação de serviços de transporte vinculado à exportação, não para o estorno proporcional de créditos. Ora, o Estado de Minas Gerais estabeleceu, de acordo com o que afirmou-se anteriormente, hipótese de isenção para tais serviços de transporte, como bem demonstra a redação do item 126 da Parte I do Anexo I do RICMS/2002. Não havendo, assim, qualquer disparidade exegética encontrada pelo Fisco, em desfavor do interesse do contribuinte.

Por oportuno, ratificando as assertivas anteriores, e em contraste com as decisões deste Conselho indicadas pela Litigante (fls. 1.444 a 1.445), cabe citar os Acórdãos n.ºs. 13.931/99/1ª, 14.090/99/1ª, 14.116/00/1ª, 13.360/99/3ª, 13.420/99/3ª, 897/99/5ª e 989/00/4ª, bem como as Consultas de Contribuintes n.ºs. 084 a 095/97, 052 a 053/98 e 110/99, que corroboram, com abundância de argumentos, o entendimento adotado pelo Fisco. Há que se destacar, ademais, o bem elaborado "Parecer DOET/SLT n.º 024/2004", de 07 de julho de 2004, apensado às fls. 362 a 363.

Todavia, entre muitos fundamentos possíveis, três têm valor especial: o Acórdão n.º 14.528/01/3ª (cópia às fls. 373 a 395), o Acórdão n.º 17.173/05/1ª (cópia às fls. 420 a 438) e o Acórdão n.º 17.559/06/1ª (cópia às fls. 439 a 461), que se referem especificamente à empresa autuada, em processos cujo teor é em tudo assemelhado ao presente. Desses julgados, extrai-se a decisão desta Corte que considerou como "corretos os estornos dos créditos de ICMS (...), proporcionalmente às prestações de serviços de transporte isentos ou não tributados, com supedâneo nas disposições contidas no artigo 32, inciso I e § 6º, da Lei n.º 6.763/75" (fls. 457 e 502).

Corretas, portanto, as exigências fiscais referentes ao ICMS, Multa de Revalidação prevista no artigo 56, inciso II e Multas Isoladas capituladas no artigo 55, incisos XIII, alínea “b” e XXVI, ambos da Lei 6763/75.

2) Aproveitamento indevido de créditos de ICMS: "bens alheios" e materiais de uso ou consumo" (Item 6.2 do AI):

Inicialmente, mister se faz relatar algumas características que tipificam a atividade desenvolvida pela Impugnante.

Na condição de concessionária de serviço público de transporte ferroviário (disciplinada na Seção III do Capítulo I do Anexo IX do RICMS/96 e na Seção III do Capítulo I da Parte I do Anexo IX do RICMS/2002), a Autuada encontra-se subordinada aos ditames da Lei Federal nº 8.987, de 13/02/95 (cópia às fls. 349 a 361), que dispõe sobre o “regime de concessão e permissão de serviços públicos”, editada nos termos do artigo 175 da Carta Constitucional.

Dentre os diversos dispositivos de tal norma legal, destacam-se os artigos 2º - inciso II; 23 - inciso V; 31 - incisos I, II, VII e 35, § 1º, abaixo transcritos:

"Art. 2º - Para os fins do disposto nesta lei, considera-se:

(...)

II - concessão de serviço público: a delegação de sua prestação, feita pelo poder concedente, mediante licitação, na modalidade de concorrência, à pessoa jurídica ou consórcio de empresas que demonstre capacidade para seu desempenho, por sua conta e risco e por prazo determinado;

Art. 23 - São cláusulas essenciais do contrato de concessão as relativas:

(...)

V - aos direitos, garantias e obrigações do poder concedente e da concessionária, inclusive os relacionados às previsíveis necessidades de futura alteração e expansão do serviço e conseqüente modernização, aperfeiçoamento e ampliação dos equipamentos e das instalações;

Art. 31 - Incumbe à concessionária:

I - prestar serviço adequado, na forma prevista nesta lei, nas normas técnicas aplicáveis e no contrato;

II - manter em dia o inventário e o registro dos bens vinculados à concessão;

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

VII - zelar pela integridade dos bens vinculados à prestação do serviço, bem como segurá-los adequadamente;

Art. 35 - (omissis)

§ 1º - Extinta a concessão, retornam ao poder concedente todos os bens reversíveis, direitos e privilégios transferidos ao concessionário conforme previsto no edital e estabelecido em contrato." (g.n.)

Por força da citada lei, nota-se, a toda evidência, que a concessionária assume a obrigação de promover a "manutenção, a conservação e a reposição de bens e equipamentos" (inclusive de aplicar e/ou recuperar as partes e peças em bens vinculados às prestações de serviços de transporte ferroviário, como é o caso da via férrea, das locomotivas e/ou dos vagões), arcando com o ônus de todas as despesas decorrentes de tais procedimentos, objetivando uma prestação de serviço satisfatória e adequada às normas contratuais.

No tocante às mercadorias especificadas nas listagens encaminhadas ao Fisco pela Envolvida (anexadas pelo Fisco às fls. 948 a 1.436 dos autos), cujos créditos foram estornados, tem-se como ponto crucial o seu enquadramento, para fins da legislação de ICMS, na condição de "insumos/produtos intermediários" ou de "Ativo Permanente - Imobilizado", como pretendido pelo contribuinte, ou, como sustentado pelo Fisco, de "Ativo Permanente - Imobilizado - Bens Alheios" ou de "Material de uso e consumo" (Ativo Circulante).

A partir de tal enquadramento, reputar-se-ão, respectivamente, como legítimos ou ilegítimos os créditos então apropriados, em face das disposições contidas no artigo 20, c/c artigo 33, incisos I e III, ambos da LC 87/96, "ipsis litteris", inseridas, com o mesmo teor, na legislação tributária deste Estado - artigo 29, *Caput* e § 6º, itens 1 e 3, e artigo 31, inciso III e § 2º, ambos da Lei nº 6.763/75:

"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 ao 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.

§ 2º Salvo prova em contrário, presumem-se alheios à atividade do estabelecimento os veículos de transporte pessoal.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 33 - Na aplicação do art. 20 observar-se-á o seguinte:

I - somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento, nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2003;" (g.n.)

No que se refere aos inciso I do artigo 33 supracitado, é importante salientar as alterações do prazo originalmente estipulado, em particular através da LC 114/2002 e da LC 122/2006. Para a solução da controvérsia então estabelecida, busca-se auxílio no normativo legal, de cunho federal, que conceitua as contas a serem classificadas em cada grupo do Balanço Patrimonial de uma empresa - a Lei nº 6.404, de 15/12/76 ("Lei das Sociedades por Ações"), que, em seu artigo 179, inciso IV, assim define as contas que compõem o Ativo Imobilizado:

"Art. 179 -

IV - Os direitos que tenham por objeto bens destinados à manutenção das atividades da companhia e da empresa, ou exercidos com essa finalidade, inclusive os de propriedade industrial ou comercial."

De tal definição, infere-se que este grupo de contas inclui todos os bens de permanência duradoura, destinados ao funcionamento normal da sociedade e do empreendimento, assim como os direitos exercidos com essa finalidade.

Além disso, insta buscar socorro, também, na doutrina contábil dominante, contida no "Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações", da FINECAFI (Editora Atlas - 3ª Edição - 1992), que assim descreve:

"Os itens classificados na categoria de ativo imobilizado incluem:

a) bens tangíveis: que têm corpo físico, tais como terrenos, obras civis, máquinas, móveis, veículos, benfeitorias em propriedades arrendadas, direitos sobre recursos naturais, etc;

b) bens intangíveis: cujo valor reside não em qualquer propriedade física, mas nos direitos de propriedade que são legalmente conferidos aos seus possuidores, tais como patentes, direitos autorais, marcas, etc."

Continuando, ainda extrai-se da referida obra que as *"peças mantidas pela empresa, com disponibilidade normal no mercado e que, portanto, têm vida útil física e valor econômico por si só, ou seja, não vinculados à vida útil e ao valor do equipamento específico da empresa, devem ser classificadas em 'Estoques' no Circulante"*.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

E, por fim, segundo tal publicação, classificam-se na conta "Benfeitorias em Propriedades Arrendadas", pertencente ao Ativo Imobilizado, somente as "*construções em terrenos arrendados de terceiros e as instalações ou outras benfeitorias em prédios e edifícios alugados, sejam de uso administrativo ou de produção*", ou, dizendo de outro modo, em bens imóveis.

Dentre os dispositivos regulamentares aplicáveis à matéria, cabe enfatizar aqueles disciplinados nos artigos 66 e 70, Parte Geral, do RICMS/2002, "*in verbis*", com a alteração introduzida pelo Decreto nº 43.195, de 17/02/2003:

"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:

(...)

VIII - a combustível, lubrificante, pneus, câmaras-de-ar de reposição ou de material de limpeza, adquiridos por prestadora de serviços de transporte e estritamente necessários à prestação do serviço, limitado ao mesmo percentual correspondente, no faturamento da empresa, ao valor das prestações alcançadas pelo imposto e restrito às mercadorias empregadas ou utilizadas exclusivamente em veículos próprios;

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

(...)

III - se tratar de entrada, até 31 de dezembro de 2006, de bens destinados a uso ou consumo do estabelecimento, excetuadas as hipóteses previstas nos incisos VI e VII do caput do artigo 66 deste Regulamento;

(...)

XIII - o imposto se relacionar à entrada de bens ou ao recebimento de serviços alheios à atividade do estabelecimento.

(...)

§ 3º - Consideram-se alheios à atividade do estabelecimento todos os bens que não sejam utilizados direta ou indiretamente na comercialização, industrialização, produção, extração, geração ou prestação de serviço de transporte, interestadual ou intermunicipal, ou de comunicação.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 4º - Salvo prova em contrário, presume-se alheio à atividade do estabelecimento o veículo de transporte pessoal."

Em sua peça de contestação (fl. 1.447), o sujeito passivo afirma que a fiscalização glosou indevidamente os créditos de ICMS provenientes da aquisição de "filtros, eixos, sapatas, engates, mancais, rolamentos, mangueiras, juntas, etc". Ora, os dispositivos legais retromencionados determinam, de forma cristalina, a glosa dos créditos em questão.

Não basta, por exemplo (ampliando o alcance do questionamento apresentado pela Autuada), que o produto seja "graxa". É preciso que tal "graxa" seja "estritamente" necessária "à prestação do serviço", sendo também empregada ou utilizada "em veículos próprios" da empresa, como determina o citado incisoVIII do artigo 66 do RICMS/2002. E, ainda no exemplo em comento, pode-se verificar que o Fisco garantiu o aproveitamento regular do crédito de ICMS de "graxa", quando em consonância com o referido dispositivo legal, como bem demonstra a listagem "Demonstrativo dos Créditos de ICMS de Insumos", apensada às fls. 21 a 53 dos autos. A título de mera exemplificação, tem-se às fls. 22 a garantia do crédito de imposto de "GRAXA MANCAL E ROLAMENTO C/ EP", com duas ocorrências, encontrando-se garantido o crédito de ICMS do mesmo produto.

Não obstante, o Fisco não adotou o mesmo procedimento para "GRAXA LUBRIF. DE TRILHO", por exemplo, que não é empregada "em veículos próprios" da empresa, como determina a legislação tributária, mas na manutenção da via permanente, motivo pelo qual o respectivo crédito não foi considerado, sendo o produto em questão classificado como de "uso e consumo" (exemplo - fls. 150).

Por oportuno, cabe destacar, também, que apesar do arrazoado apresentado pela defesa em sua peça impugnatória, tamanha mostra-se a sua incerteza em relação à legitimidade de tais créditos de imposto que, outrora, formulou "Consulta" à Superintendência de Legislação e Tributação (SLT) sobre o tema (nº 108/98 - cópia à fl. 366), cuja resposta foi contrária, em grande parte, ao seu entendimento.

Com embasamento em tais preliminares, não obstante as peculiaridades que circundam a atividade de "prestação de serviço ferroviário de transporte", pode-se afirmar que não assiste razão à Impugnante, vez que as inovações trazidas pela Lei Complementar nº 87/96 não permitiram, de forma generalizada e indiscriminada, a apropriação do crédito decorrente das entradas de todas as mercadorias ou serviços supostamente vinculados ao desenvolvimento de sua atividade econômica.

Para fins didáticos, apresenta-se, a seguir, as justificativas para tal conclusão, levando em consideração o agrupamento das mercadorias promovido pela Contribuinte em seu instrumento de repulsa (fls. 1.445 a 1.449). Sem embargo, cabe, aqui, um comentário a respeito das listagens por ela apresentadas e apensadas aos autos pelo Fisco (fls. 948 a 1.436). Embora tais listagens tenham por objetivo discriminar os créditos de ICMS regularmente aproveitados, a própria empresa reconhece, por exemplo, ao elaborar a "Planilha III - Aquisições de outros insumos" (fls. 983 a 1.321),

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

que os produtos nela listados não se enquadram na condição de "combustíveis, lubrificantes, rodas e materiais de limpeza", cuja discriminação foi consignada na "Planilha II - Aquisições de combustíveis, lubrificantes, rodas e materiais de limpeza" (fls. 948 a 982).

Outrossim, o ofício de solicitação de informações (fls. 926 a 933) comprova tal assertiva, na medida em que, no caso dos insumos, por exemplo, a própria Autuada foi motivada a classificar os produtos adquiridos, em consonância com o inciso VIII do artigo 66 do RICMS/2002: "COMB" - combustíveis; "LUBR" - lubrificantes; "RODA" - rodas para locomotivas e "LIMP" - materiais de limpeza (fl. 927). Tais produtos, acompanhados das respectivas classificações, encontram-se devidamente relacionados na "Planilha II - Aquisições de combustíveis, lubrificantes, rodas e materiais de limpeza" (fls. 948 a 982).

Por outro lado, há que se ressaltar o importante fato de que todos os estornos levados a efeito pelo Fisco tiveram por base o cotejo da legislação tributária, em vigor à época das aquisições, com as informações confeccionadas pela própria empresa ora notificada, em atendimento aos ofícios de solicitação de informações (fls. 926 a 936).

Feitos esses comentários, dá-se seqüência às justificativas, tendo como suporte didático o seguinte agrupamento de bens e produtos:

- **Combustíveis, lubrificantes e desengraxantes:** o Fisco, com correção, aplicou apropriadamente, ao lavrar o AI em análise, o que dispunha o artigo 66, VIII da Parte Geral do RICMS/2002. A extensa listagem de bens ou produtos cujos créditos foram admitidos no levantamento fiscal em causa - "Créditos de ICMS de Insumos" (fls. 21 a 55) - serve de prova a favor do Fisco, na medida em que inclui todos os aludidos insumos no citado dispositivo legal. Ou seja, ao contrário do que afirma a Autuada, foram considerados todos os créditos de ICMS admitidos pela legislação pertinente;

- **Ativo Permanente:** da listagem apresentada pela Impugnante - "Planilha V - Bens destinados ao ativo permanente" (fls. 1.326 a 1.364) -, não é difícil perceber que as mercadorias ou os bens nela especificados, quando não considerados como passíveis de creditamento na peça fiscal, ainda que, em parte, estejam contemplados pela definição de bens tangíveis, não se destinam à manutenção das atividades da empresa autuada, qual seja, a "prestação de serviço de transporte ferroviário". A título de exemplificação, cabe citar da referida listagem, onde se encontram relacionados, dentre outros, os seguintes produtos: "AP. TELEFÔNICO CELULAR DIGITAL" (fls. 1.331), "CÂMERA FOTOGRÁFICA DIGITAL MAVICA" (fls. 1.337), "FURADEIRA IND. ½ 110V" (fls. 1.343), "APAR. CONDIC. AR 60000BTU 380V" (fls. 1.345), "CÂMERA DE VÍDEO" (fls. 1.346), "CHUVEIRO LORENZETTI 220V" (fls. 1.353), todos com créditos de ICMS considerados pela Contestante como legítimos, na qualidade de ativos permanentes, embora não possuam, sem sombra de dúvida, qualquer vinculação com os serviços prestados pela empresa.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

É importante lembrar que tais produtos foram pinçados, a título de rápida exemplificação, da listagem confeccionada pela própria Autuada. Em contra-partida, quando da lavratura do AI em pauta, o Fisco também apensou uma amostragem dos documentos fiscais levados a crédito pela empresa (fls. 318 a 347), incluindo alguns dos bens ou produtos citados acima, todos igualmente, sem qualquer vinculação com a natureza dos serviços de transporte ferroviário de cargas.

Pela exegese da Lei Complementar nº 87, de 13/09/96 (artigo 20, § 1º), da qual a legislação mineira não se esquivou (artigo 31, inciso III, da Lei nº 6.763/75; artigo 70, inciso XIII e §§ 3º, 4º, Parte Geral, do RICMS/96), tem-se que os "bens" e/ou "mercadorias" descritos nos citados documentos fiscais não são utilizados, direta ou indiretamente, na execução do serviço de transporte ferroviário por parte da Impugnante.

Por isso, tais produtos são considerados alheios à sua atividade econômica, vez que se enquadram na definição contida no artigo 1º, inciso II, alínea "c" (abaixo transcrito) da Instrução Normativa DLT/SRE nº 01, de 06/05/98 (cópia às fls. 364), que "dispõe sobre bens e serviços alheios à atividade do estabelecimento, para fins de vedação ao crédito de ICMS", em perfeita harmonia com as disposições contidas no artigo 70, § 3º, Parte Geral, do RICMS/2002:

"Art. 1º - Consideram-se alheios à atividade do estabelecimento:

(...)

II - os bens entrados, inclusive mercadorias, ou os serviços recebidos e que:

(...)

c - não sejam empregados na consecução da atividade econômica do estabelecimento, assim entendidos aqueles não utilizados na área de produção industrial, agropecuária, extrativa, de comercialização, ou de prestação de serviços."

Ademais, para corroborar tal entendimento, reporta-se às respostas às Consultas de Contribuintes nºs. 139/99 (fls. 367) e 191/99 (fls. 368), emanadas da Superintendência de Legislação e Tributação.

- **Material para modernização e recuperação da via permanente, locomotivas e vagões:** No que se refere aos demais produtos, cujos créditos não foram admitidos, percebe-se, claramente, que eles correspondem, na melhor das hipóteses, a materiais e peças de reposição utilizados para a manutenção dos equipamentos rodantes (locomotivas e vagões) e da via permanente, em decorrência da obrigação da Autuada, na condição de concessionária, de "zelar pela integridade dos bens vinculados à prestação do serviço" (prevista no artigo 31, inciso VII, da Lei nº 8.987, de 13/02/95, anexada às fls. 349 a 361).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Com subsídio na doutrina contábil exposta nas preliminares, tem-se que as peças mantidas pela empresa, com disponibilidade normal no mercado, e com vida útil física e valor econômico por si só (não vinculadas à vida útil e ao valor do equipamento específico), devem ser agrupadas em "Estoques", no Ativo Circulante. Assim, tais produtos devem ser enquadrados como "Materiais de Uso e Consumo", e não como "insumos" ou "produtos intermediários", conforme pretensão da Interessada.

Por outro lado, as aludidas mercadorias também não se enquadram dentre aquelas arroladas no artigo 66, VIII, Parte Geral, do RICMS/2002 - combustíveis, lubrificantes, pneus e câmaras de ar de reposição e materiais de limpeza - dispositivo este, de caráter restritivo, que trata dos produtos passíveis de geração de crédito de ICMS, nas aquisições promovidas por empresas prestadoras de serviço de transporte, seja qual for a sua natureza (rodoviário, ferroviário, aquaviário, marítimo ou aéreo). E, no presente feito, teve-se o cuidado de considerar como passíveis de creditamento de imposto as rodas de locomotivas, acatando a interpretação isonômica prevista no art. 108 do CTN, bem fundamentada nos já citados Acórdãos n.ºs. 14.528/01/3ª (fls. 373 a 395) e 17.173/05/1ª (fls. 420 a 438) e de n.º 17.559/06/1ª (fls. 439 a 461).

Destarte, oportuno ressaltar, também, que vários dos produtos creditados normalmente pela Contribuinte - independente do agrupamento das mercadorias estabelecido em seu instrumento de contestação - não têm qualquer ligação, nem de forma indireta, com a atividade de prestação de serviços por ela desenvolvida.

- **Dormentes:** ao contrário do entendimento da Defendente, a aquisição desses produtos (assim como trilhos, peças para a fixação de dormentes e britas utilizados na reparação, conservação e reforma das ferrovias) não pode gerar, em hipótese alguma, o correspondente creditamento do ICMS.

A esse respeito, aliás, deve ser lembrado o Acórdão n.º. 2.897/03/CE ("Recurso de Revisão" - cópia às fls. 396 a 409), que transcreve, apropriadamente, parte do bem fundamentado parecer elaborado pelos fiscais Mauro Heleno Galvão e Antônio Lourival de Resende: *"A conclusão segura é de que construção, reparo, reforma e conservação de ferrovia é atividade de construção civil, tributável pelo ISS, portanto, fora do campo de incidência do ICMS descrito na regra-matriz da CF/88"* (fl. 406). E mais adiante, dizem: *"Por outras palavras, a ferrovia é um bem imóvel, resultante de uma construção civil, uma não mercadoria. Portanto, não tem incidência do ICMS, ou de outro modo, não é evento tributável pelo ICMS"* (fls. 406 a 407). Em decorrência de tal característica, concluem que *"os materiais empregados na sua construção, reforma, manutenção ou conservação não geram crédito de ICMS"* (fl. 407).

Coloca em relevo ainda a citada decisão que, *"no caso, a construção, reforma, manutenção ou conservação de estradas de ferro estão sujeitas à tributação do ISSQN, de competência municipal, consoante itens 32 e 34 da lista de serviços anexa ao Decreto-lei n.º 406/68"* (fl. 397). Outrossim, a aplicação de tais materiais na via permanente decorre da obrigação assumida pela Autuada junto ao Poder Público da União ("concedente"), como concessionária, de *"executar os serviços de transporte por sua conta e risco, com eficiência, segurança e atualidade, mediante o uso de*

equipamentos e instalações modernas, e zelando pela sua conservação, bem como propiciando melhoria e expansão de tais serviços" (artigos 2º, inciso II; 6º, Caput e §§ 1º, 2º e 31, inciso VII, da Lei Federal nº 8.987, de 13/02/95).

Ainda ressalta o mencionado julgado que *"as estradas de ferro são consideradas bens imóveis, e, como tal, os materiais nelas empregados o foram no contexto de obra de construção civil, como se deduz do art. 177, II, Anexo IX, do RICMS/96"* (fl. 397). Com efeito, a dita sentença contempla, à risca, o assunto ora discutido, e não deixa dúvidas a respeito do enquadramento dos materiais em causa na categoria de bens alheios: *"Assim, tratando-se de atividade fora do campo de incidência do ICMS, não pode prevalecer o crédito do imposto dos materiais adquiridos, e nas linhas férreas empregados, por serem considerados alheios à atividade do estabelecimento. Corrobora esse entendimento o disposto no art. 1º, II, "a", e III, da IN DLT/SRE nº 01/98"* (fls. 397 a 398), diploma este cuja cópia acha-se anexada às fls. 364 dos autos.

Oportuno salientar que, além das razões aduzidas anteriormente, a correção do estorno dos créditos, relativos às aquisições destas mercadorias, advém do fato de elas também não se enquadrarem dentre aqueles insumos explicitados no artigo 66, VIII, Parte Geral, do RICMS/96 o que, aliado às considerações precedentes, já legitima o procedimento adotado pelo Fisco.

Finalizando, de modo análogo ao afirmado no tópico anterior, entre os muitos fundamentos possíveis, capazes de oferecer sustentação ao presente levantamento, três têm maior peso: os Acórdãos n.ºs. 14.528/01/3ª (fls. 373 a 395), 17.173/05/1ª (fls. 420 a 438), e 17.559/06/1ª (fls. 439 a 461), que se referem especificamente à empresa autuada, em processos de teor idêntico ao caso em exame.

Relativamente à alegada inconstitucionalidade do citado inciso VIII do artigo 66 da Parte Geral do RICMS/2002, é importante salientar que, por força do disposto no artigo 88, I, da CLTA/MG, não compete a este Conselho apreciar tal alegação.

Corretas, portanto, as exigências fiscais referentes ao ICMS, Multa de Revalidação prevista no artigo 56, inciso II e Multas Isoladas capituladas no artigo 55, incisos XIII, alínea "b" e XXVI, ambos da Lei 6763/75.

3) Falta de pagamento do ICMS/diferencial de alíquotas (item 6.3/AI):

No que se refere à cobrança em causa, oriunda de aquisições interestaduais de materiais para uso e consumo e de bens para ativo permanente (imobilizado), sintetiza-se as alegações da Impugnante em *"a Lei Complementar nº 87/96 não previu a figura do diferencial de alíquota, que se tornou desnecessário diante da extensão que se deu ao direito de crédito"* (fls. 1.449). Relativamente à citada extensão do crédito de ICMS, de acordo com a linha de argumentação da Impugnante, tanto os bens e serviços vinculados ao ativo permanente quanto aqueles vinculados ao uso e consumo do estabelecimento passaram a dar crédito do referido imposto.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ora, a Impugnante não especifica de onde foi colhida informação tão equivocada. A LC 87/96 poderá servir de base, novamente, para o balizamento da questão ora focalizada:

“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 ao 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.

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:

(...)

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

Art. 33. Na aplicação do art. 20 observar-se-á o seguinte:

I - somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2011;” (g.n.)

Relativamente ao inciso I do artigo 33 supracitado, devem ser colocadas em destaque as contínuas alterações de prazo originalmente estipulado. A título de exemplificação, ressaltamos o teor da LC 114/2002 e da LC 122/2006, no que se refere ao inciso em causa. E é importante salientar, ademais, que referidos dispositivos da LC 87/96, de acordo como o que já foi afirmado anteriormente, encontram-se inseridos, de modo especular, na Lei nº 6763/75. A leitura de tais dispositivos, outrossim, não deixa dúvida a respeito da questão elaborada pela Impugnante: não são de natureza ampla os créditos de ICMS vinculados às aquisições de ativos permanentes (tendo em vista a conceituação de “bens alheios”) e, por outro lado, os créditos de ICMS relativos às mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento só poderão ser admitidos a partir de 1º de janeiro de 2011. Eis o que determina a própria LC 87/96.

Não obstante, a Impugnante prossegue aduzindo que a LC 87/96 “*não previu a figura do diferencial de alíquota, que se tornou desnecessário diante da extensão que se deu ao direito de crédito*” (fls. 1.449). Todavia, a cobrança do dito diferencial, nas mencionadas operações interestaduais, encontra sustentação em

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

preceitos contidos na legislação tributária mineira – art. 5º, § 1º, item 6, c/c art. 6º, incisos II e III, c/c art. 12, § 2º, c/c art. 13, § 1º, c/c art. 15, inciso XII, todas da Lei nº 6763/75:

“Art. 5º – (omissis)

§ 1º – O imposto incide sobre:

(...)

6) a entrada, em estabelecimento de contribuinte, de mercadoria oriunda de outra unidade da Federação, destinada a uso, consumo ou ativo permanente;

Art. 6º – Ocorre o fato gerador do imposto:

(...)

II – na entrada no estabelecimento de contribuinte de mercadoria oriunda de outra unidade da Federação, destinada a uso, consumo ou ativo permanente;

III – na utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outra unidade da Federação e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente;

Art. 12 – (omissis)

(...)

§ 2º – Na hipótese de operação ou de prestação interestadual que tenha destinado mercadoria ou serviço a contribuinte domiciliado neste Estado, na condição de consumidor ou usuário final, fica este obrigado a recolher o imposto resultante da aplicação da diferença entre a alíquota interna e a interestadual que houver incidido sobre aquela operação ou prestação.

Art. 13 – (omissis)

(...)

§ 1º – Nas hipóteses dos incisos II e III do artigo 6º, a base de cálculo do imposto é o valor da operação ou prestação sobre o qual foi cobrado o imposto na unidade da Federação de origem, e o imposto a recolher será o valor correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual.

Art. 15 – Incluem-se entre os contribuintes do imposto:

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II - o prestador de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação;

(...)

XII - qualquer pessoa indicada nos incisos anteriores a qual, na condição de consumidor final, adquira bens ou serviços em operações interestaduais."

Desse modo, por força do disposto no artigo 88, inciso I, da CLTA/MG, não compete ao órgão julgador administrativo apreciar a inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação da Lei nº 6.763/75 invocada pela defesa.

Não obstante, sem furtar-se ao "bom combate", reputa-se que não há procedência nas assertivas da Contestante, pois o legislador ordinário, ao estabelecer, nos citados dispositivos, a hipótese de incidência, o fato gerador, a alíquota, a base de cálculo e o contribuinte, relativos ao Diferencial de Alíquotas do ICMS, agiu em estrita observância à competência constitucional plena a ele atribuída (artigo 6º do CTN), bem como em obediência estreita às determinações contidas no artigo 155, inciso II, § 2º, incisos VII e VIII, da Carta Magna, "*in verbis*":

"Art. 155 - (omissis)

(...)

§ 2º - O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

VII - em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á:

a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto;

b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele;

VIII - na hipótese da alínea a do inciso anterior, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual;"
(g.n.)

Tais normas, ao contrário do entendimento da Autuada, têm "eficácia plena", cuja natureza não se encontra inserida dentre as hipóteses de competência de Lei Complementar, disciplinadas no artigo 146 e artigo 155, § 2º, inciso XII, ambos da Norma Constitucional.

Ademais, é de se estranhar que a fala da Impugnante não seja condizente sequer com seus atos, na medida em que, apesar da acirrada contestação à cobrança do

aludido diferencial, promoveu diversos recolhimentos sob tal fundamento, abrangendo quase todo o período ora fiscalizado, conforme cópias dos DAEs anexadas às fls. 641 a 651 dos autos. Os citados documentos especificam os débitos de "ICMS DIFERENÇA DE ALÍQUOTA" (por exemplo, às fls. 641), enquadrados no "Código de Receita 317-8".

Por fim, ratificando o que foi explanado anteriormente, há que se destacar o contundente teor de três decisões tomadas por este Conselho: os Acórdãos n.ºs. 14.528/01/3ª (fls. 373 a 395), 17.173/05/1ª (fls. 420 a 438), e 17.559/06/1ª (fls. 439 a 461), que se referem especificamente à empresa autuada, em processos de teor idêntico ao caso em exame.

Corretas, portanto, as exigências fiscais referentes ao ICMS e Multa de Revalidação prevista no artigo 56, inciso II da Lei 6763/75.

4) Estorno indevido de débito do ICMS - IN DLT/SRE 03/92 (Item 6.4 do AI):

A imputação de tal irregularidade originou-se da constatação do lançamento, na escrita fiscal do contribuinte, de valores a título de "estornos de débitos", que resultaram em diminuição dos "saldos" apurados em sua conta gráfica.

Tais estornos foram motivados pela emissão de documentos fiscais, por parte da Autuada, consignando destaque a maior ou indevido de ICMS, ocasionando débito superior ao exigido, no todo ou em parte, de tal tributo.

Sendo o ICMS sujeito à modalidade de lançamento por "homologação" (artigo 150, CTN), na qual é atribuído "ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa", incorre o contribuinte, comumente, em "erros" decorrentes da prática de tal ato.

Em face de tais circunstâncias, veio o legislador complementar estabelecer as hipóteses de restituição dos tributos porventura quitados de forma indevida - art. 165, CTN, *in verbis*, abarcando, inclusive, a situação identificada pela Contribuinte:

"Art. 165 - O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do art. 162, nos seguintes casos:

(...)

II - erro na identificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;"

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Todavia, não é o que se verifica no presente caso, vez que não se trata de pedido de restituição de pagamentos efetivados indevidamente, mas de estornos de débitos a maior antes mesmo de se efetivar a quitação dos mesmos, pelo que se faz necessário invocar o disposto tanto no art. 93 do RICMS/96, quanto no art. 94 do RICMS/2002:

“Art. 93 - O valor indevidamente pago, a título de imposto, em razão de evidente erro de fato ocorrido na escrituração dos livros fiscais ou no preenchimento do Documento de Arrecadação Estadual (DAE), poderá ser aproveitado pelo contribuinte, que deverá:

I - proceder ao creditamento, mediante lançamento no campo “007 - Outros Créditos” do livro Registro de Apuração do ICMS, anotando a origem do erro no campo “Observações”, no período de sua constatação;

II - comunicar o fato à repartição fazendária de sua circunscrição, no prazo de 5 (cinco) dias, contado do término do período de apuração em que o mesmo tenha sido constatado.”

“Art. 94 - O valor indevidamente pago, a título de ICMS, em razão de evidente erro de fato ocorrido na escrituração dos livros fiscais ou no preenchimento do Documento de Arrecadação Estadual (DAE), poderá ser aproveitado pelo contribuinte, que deverá:

I - proceder ao creditamento, mediante lançamento no campo “007 - Outros Créditos” do livro Registro de Apuração do ICMS (RAICMS), anotando a origem do erro no campo “Observações”, no período de sua constatação;

II - comunicar o fato à repartição fazendária a que estiver circunscrito, no prazo de 5 (cinco) dias, contado do término do período de apuração em que o mesmo tenha sido constatado.”

Outrossim, o valor dos créditos discutidos neste item do AI se aproximam da insignificância perante a magnitude tanto da empresa autuada, quanto dos valores constatados como devidos no presente feito.

Há de se ressaltar, ainda, que o Estado de Minas Gerais em nada foi prejudicado com o procedimento utilizado pelo Contribuinte, vez que recolheu aos cofres públicos, no que concerne a esta acusação, o valor efetivamente devido.

Diante disso, procedem os argumentos da Impugnante, pelo que se exclui a exigência do item 6.4 do Auto de Infração.

Por fim, equivoca-se o Impugnante quanto ao argumento utilizado para combater a imposição das multas, calcado no “efeito confiscatório” e na “equidade”,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

vez que estão em conformidade com o prescrito na legislação mineira, mais especificamente na Lei nº 6763/75.

Outrossim, é importante ressaltar que nos termos do art. 88 da CLTA/MG, este Conselho está limitado na apreciação das alegações de ilegalidade e inconstitucionalidade na aplicação da legislação mineira vigente.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em negar provimento ao Agravo Retido. No mérito, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento para excluir as exigências do item 6.4 do AI. Vencida, em parte, a Conselheira Rosana de Miranda Starling (Relatora), que o julgava procedente. Designado relator o Conselheiro Rodrigo da Silva Ferreira (Revisor). Pela Impugnante, sustentou oralmente, na sessão de 26/09/07, o Dr. Frederico Menezes Breyner e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Shirley Daniel de Carvalho. Participou do julgamento, além dos signatários e da Conselheira supracitada, o Conselheiro Antônio César Ribeiro.

Sala das Sessões, 09/10/07.

Roberto Nogueira Lima
Presidente

Rodrigo da Silva Ferreira
Relator/Designado

RSF/EJ

Acórdão: 18.456/07/1^a Rito: Ordinário
Recurso de Agravo: 40.030121138-18
Impugnação: 40.010120238-25
Impugnante/Agrav: MRS Logística S/A
Proc. S. Passivo: Sacha Calmon Navarro Coelho/Outro(s)
PTA/AI: 01.000154761-01
Inscr. Estadual: 367.198017.00-38
Origem: DF/ Juiz de Fora

Voto proferido pela Conselheira Rosana de Miranda Starling, nos termos do art.43 do Regimento Interno do CC/MG.

O item 6.4 do AI em comento relata, como irregularidade apurada, o estorno de débitos efetuado indevidamente, em face da impossibilidade de aproveitamento, pelo remetente, de crédito de ICMS estornado pelo destinatário do serviço, em razão de lançamento incorreto, sem o cumprimento das formalidades legais (I.N. DLT/SER 03, de 22/12/1992).

Constatou-se que o contribuinte lançou em sua escrita fiscal valores a título de “estorno de débitos”, uma vez constatado a emissão de documentos fiscais com destaque a maior ou indevido de ICMS, que resultaram em diminuição dos saldos apurados em sua conta gráfica.

O CTN, em seu artigo 165, estabelece as hipóteses de restituição dos tributos quitados de forma indevida. Já a legislação ordinária mineira, por força do disposto no Artigo 36 da Lei 6763/75, deu competência ao Poder Executivo para normalizar a forma de operacionalização de tal restituição, culminando no advento dos artigos 92 a 95 da Parte Geral do RICMS/02, bem como dos artigos 36 a 41 da CLTA/MG.

Nos respectivos dispositivos regulamentares foram definidas as situações ensejadoras de restituição de ICMS, as quais ficam condicionadas à apresentação de um requerimento formal, assim como foram previstas as únicas hipóteses em que o valor do imposto pago indevidamente pode ser compensado pelo contribuinte, diretamente em sua escrita fiscal, quando constatado “evidente erro de fato ocorrido na escrituração dos livros fiscais ou no preenchimento do Documento de Arrecadação Estadual (DAE)”, dentre as quais não se enquadra a ocorrência descrita pela Autuada.

Além de tais ditames legais, foi editada a Instrução Normativa DLT/SRE nº. 03 de 22/12/92, disciplinando todos os procedimentos a serem observados pelos

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

contribuintes, nos casos de “incorrecção na emissão de documentos fiscais” que traz especificamente, nos itens 4 e 5 os seguintes comandos:

4 - Tratando-se de emissão de documento fiscal que consigne quantidade de mercadoria ou valor superior ao da efetiva operação:

4.1 - o destinatário deverá:

a - escriturar o documento fiscal e apropriar-se do respectivo crédito, se for o caso, pelo valor real da operação, fazendo constar essa circunstância na coluna "Observações" do livro Registro de Entrada (RE);

b - comunicar o fato ao remetente, por meio de correspondência;

4.2 - o ICMS pago a maior poderá ser objeto de restituição, observado o disposto nos artigos 36 a 41, da Consolidação da Legislação Tributária Administrativa do Estado de Minas Gerais (CLTA/MG), aprovada pelo Decreto nº 23.780, de 10 de agosto de 1984, mediante requerimento dirigido à Administração Fazendária (AF) de circunscrição do requerente, devendo, ainda, ser instruído com:

a - declaração do destinatário de que não efetuou a apropriação do crédito relativo a diferença, devendo citar o valor a maior, o ICMS correspondente, o número, a série e a data do documento fiscal originário;

b - cópia reprográfica das páginas do RE e do RAICMS, onde foram feitos os lançamentos correspondentes ao documento fiscal previsto no subitem 4.1 devidamente autenticadas pela repartição fazendária da circunscrição do destinatário;

4.3 - é vedado o aproveitamento do excesso de crédito constante de documento fiscal, superior ao ICMS devido pelo valor real da operação, bem como a emissão de nota fiscal simbólica, pelo destinatário, referente a diferença de valor ou quantidade de mercadoria.

5 - o disposto nos itens 3 e 4 aplica-se, no que couber, na regularização em virtude de irregularidade relacionada à emissão de documento relativo a prestação de serviço de transporte e comunicação.

Diante disso, não procedem os argumentos da Impugnante e, principalmente a compensação por ela pretendida, visto que, para a recuperação do imposto quitado a maior, deverão ser observados os ditames contidos nos retromencionados dispositivos

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

legais, os quais não alijam o direito à restituição de tais indébitos, reputando-se correta, em todos os sentidos, a glosa procedida pelo fisco.

Diante do exposto, julgo procedente o lançamento.

Sala das Sessões, 09/10/07.

**Rosana de Miranda Starling
Conselheira**

CC/MIG