

Acórdão: 14.334/00/3<sup>a</sup>  
Impugnação: 40.10058522-51  
Impugnante: Celulose Nipo Brasileira S/A - CENIBRA  
Advogado: Jânio Soares Sabioni/Outros  
PTA/AI: 01.000134722-73  
Inscrição Estadual: 063.141486.0136  
Origem: AF/Belo Oriente  
Rito: Ordinário

**EMENTA**

**Alíquota de ICMS - Diferencial - Falta de Recolhimento - Constatação de falta de recolhimento pela Autuada do ICMS relativo à diferença de alíquota, em operações interestaduais, relativamente à aquisição de materiais de uso e consumo e bens do ativo imobilizado do estabelecimento. Infração plenamente caracterizada. Lançamento procedente, mantendo-se as exigências fiscais. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a falta de recolhimento, em guia distinta, do ICMS relativo à diferença de alíquota nas aquisições interestaduais de produtos destinados ao uso e consumo e bens destinados ao ativo permanente do estabelecimento, em desacordo com a legislação vigente.

Período fiscalizado: abril/99 a julho/99.

Inconformada com as exigências fiscais, a Autuada impugna tempestivamente o Auto de Infração (fls. 214/226), por intermédio de procurador regularmente constituído, alegando o seguinte.

Com o advento da Lei Complementar 87/96, as aquisições interestaduais de materiais e bens destinados tanto ao ativo permanente quanto para uso e consumo não se sujeitam ao pagamento do diferencial de alíquota; citada Lei determinou expressamente a ocorrência do fato gerador e posterior cobrança do diferencial de alíquota somente para a prestação de serviços iniciada em outro Estado.

Mesmo que o valor do ICMS cobrado fosse devido, tal valor se converteria em crédito para abatimento no mesmo período, resultando em débitos e créditos que se anulariam, tornando improcedente a presente cobrança.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Os dispositivos da Lei 6.763/75 e do RICMS/96 perduraram somente até a edição da Lei Complementar nº 87/96, porque esta, ao regular integralmente a matéria do ICMS, não previu a ocorrência do fato gerador do ICMS nos casos narrados no AI, bem como em relação à cobrança do diferencial de alíquota. Face ao princípio da legalidade e da hierarquia das leis estes dispositivos restaram revogados por absoluta incompatibilidade com os termos da Lei Complementar.

O Regulamento do ICMS, em seu Anexo IV, itens 20 e 20.1, ao dispor sobre as hipóteses/condições da base de cálculo do imposto, determina a manutenção dos créditos decorrentes da saída de máquinas, aparelhos e equipamentos industriais relacionados no Anexo XIII, bem como dispensa o recolhimento do diferencial de alíquota; transcreve itens 20 e 20.1.

A negativa do direito ao creditamento das parcelas eventualmente devidas a título de diferencial de alíquota fere o princípio constitucional da não-cumulatividade.

Se devido o diferencial de alíquota, deve-se considerá-lo dentro da sistemática de apuração normal do tributo, de modo que seja assegurada a compensação dos créditos com o débito do imposto, sob pena de negar-se vigência ao princípio da não-cumulatividade.

Cita e transcreve ementa do Agravo de Instrumento n.º 214.622-2 – STF; requer, ao final, a improcedência do Auto de Infração, e, na remota hipótese, requer seja reconhecido o direito de crédito relativo às parcelas eventualmente sujeitas à cobrança do referido diferencial, de modo que o débito a ele referente se anule com o crédito dele originado.

A taxa de expediente foi recolhida conforme DAE de fls. 228.

O Fisco, na Réplica de fls. 234/237, refuta as alegações da defesa, sob os seguintes argumentos.

Não se inclui na competência do Conselho de Contribuintes a declaração de inconstitucionalidade ou negativa de aplicação de lei, decreto ou ato normativo, conforme artigo 88, inciso I da CLTA/MG.

Quanto aos itens 20 e 20.1 do Anexo IV, diz que não contrariam os dispositivos regulamentares que normatizam a exigência do ICMS referente à diferença de alíquota para as mercadorias não especificadas nos referidos itens.

Esclarece que, conforme planilhas demonstrativas constantes às fls. 12 a 74 dos autos, somente se exigiu a diferença de alíquota nas operações em que a tributação foi integral, ou seja, onde os campos “isentas/não tributadas” e “outras” apresentam valor nulo (zero); conclui que não se está a exigir, no presente Auto de Infração, quaisquer valores relativos à operações com mercadorias relacionadas no Anexo XIII.

A exigibilidade do diferencial de alíquota está prevista na Constituição Federal, artigo 155, § 2º, inciso VIII; na Lei 6.763/75, artigo 5º, § 1º, item 6, c/c artigo 6º, inciso II, bem como no RICMS, artigos 2º, inciso II, 43, § 1º, 44, inciso XII e 84, incisos I a IV.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O direito ao crédito está restrito aos bens destinados ao ativo permanente, com data de entrada ocorrida a partir de 01.11.96, quando estes não forem considerados alheios à atividade do estabelecimento, sendo vedado o creditamento do imposto relativo às aquisições anteriores à referida data, e, relativamente aos materiais para uso e consumo, vedado o creditamento até 31/12/2002. Ressalta ainda que não há que se falar em crédito se não houver o recolhimento do imposto devido e que os procedimentos, tanto para o recolhimento quanto para o creditamento, estão descritos nos incisos I a IV do artigo 84 do RICMS/96. Requer a improcedência da Impugnação e a manutenção integral do feito fiscal.

A Auditoria Fiscal, em parecer de fls. 239/243, opina pela procedência do Lançamento.

---

### **DECISÃO**

A fiscalização levada a efeito na escrita fiscal do sujeito passivo, ora Impugnante, apontou que, no período de 01.04.99 a 31.07.99, ocorrera falta de recolhimento do ICMS, em guia distinta, relativo à diferença de alíquota nas aquisições interestaduais de materiais para uso ou consumo e de bens destinados ao ativo permanente da empresa.

Foram anexadas aos autos, por amostragem, cópias das notas fiscais objeto do levantamento, fls. 76/213. O Anexo I ao AI, fls. 11/27, traz a relação de todas as notas fiscais referentes a aquisições interestaduais para o ativo imobilizado. Já o Anexo II, fls. 28/74, traz a relação de todas as notas fiscais referentes a aquisições interestaduais de materiais de uso e consumo. Comparando as totalizações dessas planilhas, fez-se a confrontação com os valores lançados no Livro de Apuração do ICMS, cujas cópias também foram anexadas aos autos, fls. 07/10, e constatou-se que os valores estão corretos.

Verifica-se que as notas fiscais foram totalizadas mês a mês, e lançadas pelo sujeito passivo no Livro de apuração do ICMS, sob os seguintes códigos do CFOP (Código Fiscal de Operações):

2.91 - entradas de outros estados para o ativo imobilizado;

2.97 - entradas de outros estados de materiais para uso ou consumo;

Alega o Impugnante que, desde a entrada em vigor da Lei Complementar 87/96, as entradas interestaduais de materiais para uso ou consumo, bem como de bens destinados ao ativo permanente, não se sujeitam ao pagamento da diferença de alíquota; citada Lei determinou expressamente a ocorrência do fato gerador e posterior cobrança do diferencial de alíquota somente para a prestação de serviços iniciada em outro Estado.

#### **Lei Complementar 87/96**

**Art. 12** - Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

XIII - da utilização, por contribuinte, de **serviço** cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente (g.n.).

Não obstante a Lei Complementar 87/96 trazer explicitamente a previsão supra de ocorrência de fato gerador na entrada relativamente a utilização pelo contribuinte de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente, verifica-se existir o fato gerador, também, para as operações relativas à entrada de ativo imobilizado e material de uso e consumo na mesma situação pelo seguintes argumentos.

A previsão constitucional para a exigência ora sob análise está definida no artigo 155, § 2º, incisos VII e VIII, a saber:

Art. 155 - Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

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

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

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

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.

O artigo 146, inciso III, alínea a da mesma Constituição Federal assim determina:

Art. 146 - Cabe à lei complementar:

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos **fatos geradores**, bases de cálculo e contribuintes; (g.n.)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, *data maxima venia*, a delegação da Constituição Federal para que lei complementar defina os fatos geradores dos impostos nela discriminados não pode alterar aqueles (fatos geradores) nela já previstos, nem alterar-lhes a forma e o conteúdo.

Seria algo como, utilizando-se da figura da analogia, a Constituição substabelesse procuração para a lei complementar dispor sobre os assuntos previstos no artigo 146, mas com reserva de poderes, em razão de sua hierarquia plena.

Portanto, ainda que não previsto na lei complementar a figura do diferencial de alíquota para as operações interestaduais de aquisição de material de uso e consumo e ativo permanente, os dispositivos constitucionais transcritos respaldam de forma clara e objetiva a exigência fiscal em comento.

A exigibilidade do diferencial de alíquota está prevista na Lei 6.763/75, artigo 5º, § 1º, item 6, c/c artigo 6º, inciso II, bem como no RICMS, artigos 2º, inciso II, 43, § 1º, 44, inciso XII e 84, incisos I a IV.

Diz o artigo 6º da Lei 6.763/75 que:

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;

Já o artigo 44, inciso XII do RICMS/96 estabelece que:

Art. 44 - Ressalvadas outras hipóteses previstas neste regulamento e nos Anexos IV e XI, a base de cálculo do imposto é:

.....  
....

XII - na entrada, no estabelecimento de contribuinte, de mercadoria oriunda de outra unidade da Federação e destinada a uso, a consumo ou a ativo permanente do adquirente, a base de cálculo sobre a qual foi cobrado o imposto na origem;

Depreende-se, portanto, que a cobrança é constitucional e **não é ilegal**, pois está embasada nos dispositivos citados acima

A Lei Complementar 87/96, diferentemente do Convênio ICMS 66/88, estabeleceu, em seu artigo 20, que, além das hipóteses legais de creditamento previstas naquele convênio, também ensejariam créditos do imposto as entradas de mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento, ou ao ativo permanente,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

excetuando-se as operações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.

Com relação às operações com materiais para uso ou consumo, a mesma Lei marcou data inicial para a vigência deste dispositivo, rezando que somente dariam direito a crédito as mercadorias entradas a partir de 1º de janeiro de 1998 (redação original, data prorrogada para 01.01.2000 e novamente prorrogada para 01.01.2003, conforme Lei Complementar 99, de dezembro/99).

Diante disso, considerando que a diferença de alíquota é devida, podendo o sujeito passivo apropriar-se do ICMS vinculado com **entradas de bens destinados ao ativo permanente**, desde 01.11.96, impõe-se o direito de crédito da diferença de alíquota devida, **desde que efetivamente recolhida**.

Com relação às operações com materiais para uso ou consumo, o crédito do imposto somente será permitido a partir de 01.01.2003. Desta forma, **a diferença de alíquota devida há que ser recolhida e não poderá ser apropriada antes desta data**.

Em ambas as situações há a obrigação de o recolhimento ser efetuado, em documento de arrecadação distinto, conforme artigo 84 do Regulamento do ICMS/96:

Art. 84 - Para recolhimento do imposto, apurado na forma dos incisos XII e XIII do artigo 44 deste Regulamento, será observado o seguinte:

.....

III - o imposto será recolhido por meio de documento de arrecadação distinto, com observação de tratar-se de recolhimento referente à diferença de alíquota por aquisição, em operação interestadual, de mercadoria para uso, consumo ou imobilização, ou, sendo o caso, por utilização de serviço iniciado em outra unidade da Federação e não vinculado a operação ou prestação subsequente.

A obrigação de recolhimento em documento de arrecadação distinto obriga a uma apuração totalmente independente da apuração normal do imposto devido nas operações próprias da empresa. Portanto, o débito considerado devido jamais pode ser compensado com os créditos porventura existentes na conta gráfica da empresa. Este procedimento não fere o princípio da não-cumulatividade, pois os créditos decorrentes destas operações de entrada já foram objeto de aproveitamento na conta gráfica, por enquanto limitados às operações com bens destinados ao ativo permanente.

Em relação à argumentação do Impugnante quanto ao fato de que alguns ativos, especificamente os relacionados no Anexo XIII do RICMS/96, além de possuírem redução na base de cálculo do imposto ainda são dispensados do recolhimento do diferencial de alíquotas, nas aquisições interestaduais, à vista do disposto nos itens 20 e 20.1 do Anexo IV do Regulamento do imposto, esclareça-se que

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

na planilha acostada às fls. 12 e seguintes, depara-se com diversas aquisições interestaduais de ativos imobilizados onde não se está a exigir qualquer importância a esse título, especificamente quando alguma parcela da base de cálculo na origem restou isenta ou não foi tributada. Com esse procedimento, conforme esclareceu a fiscalização na manifestação fiscal de fls., ficou respeitada a não exigência da diferença de alíquota prevista no item 20.1 do Anexo IV supracitado, com a diferença sendo exigida, apenas, nas demais aquisições onde não há o benefício da redução, tampouco a dispensa de complementação de alíquota.

Constatado o não recolhimento do ICMS, correta a imposição da multa de revalidação prevista no artigo 56, inciso II da Lei 6763/75.

Portanto, restaram plenamente caracterizadas as infringências à legislação tributária, sendo, por conseguinte, legítimas as exigências constantes do Auto de Infração em comento.

Os demais argumentos apresentados pela Impugnante não são suficientes para descaracterizar as infrações.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar procedente o Lançamento, mantendo-se as exigências fiscais. Participaram do julgamento, além dos signatários, as Conselheiras Cleusa dos Reis Costa e Glemer Cássia Viana Diniz Lobato.

**Sala das Sessões, 28/09/00.**

**Luiz Fernando Castro Trópia  
Presidente**

**Edwaldo Pereira de Salles  
Relator**