

Acórdão: 2.300/01/CE  
Recurso de Revista: 40.050100540-18  
Recorrente: Ouro Fino Importadora e Exportadora S.A.  
Recorrida: Fazenda Pública Estadual  
Proc. Suj. Passivo: Carlos Eduardo Bulhões Pedreira  
PTA/AI: 01.000113867-52  
Inscrição Estadual: 707.898042.0030  
Origem: AF/Varginha  
Rito: Ordinário

**EMENTA**

**EXPORTAÇÃO - CAFÉ BENEFICIADO EM GRÃO CRU - BASE DE CÁLCULO - SAÍDA COM VALOR INFERIOR AO CUSTO - A base de cálculo do imposto devido na saída de mercadoria para o exterior é o valor da operação, nos termos dos artigos 65 e 574 - III do RICMS/91, sendo que, em qualquer hipótese, o valor tributável não poderá ser inferior ao custo, conforme artigo 76 do diploma legal citado. Infração plenamente caracterizada. Recurso de Revista conhecido, por unanimidade e, não provido, por maioria de votos.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre saídas de café cru beneficiado para o exterior, no período de 21.11.95 a 18.03.96, utilizando-se como base de cálculo valores inferiores ao custo da mercadoria.

A decisão consubstanciada no Acórdão n.º 149/99/6ª, por unanimidade de votos, manteve integralmente as exigências fiscais de ICMS, MR (50%).

Inconformada, a Recorrente interpõe, tempestivamente, o presente Recurso de Revista (fls. 651/677), por intermédio de seu procurador regularmente constituído.

Afirma que a decisão recorrida revela-se divergente das decisões proferidas nos seguintes acórdãos, cujas cópias anexa, indicados como paradigmas: 12.199/97/2ª, 12.997/99/2ª (sic) e 1.915/98/CS.

Aduz que a matéria objeto do presente Recurso de Revista restringe-se à aplicação da norma contida no art. 76 do RICMS/91, sendo que por meio da ADIN n.º 1.951-1, o Supremo Tribunal Federal deferiu medida cautelar, para suspender, até a decisão final, a eficácia do art. 51 do RICMS/96 (fls. 682/696).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Elabora tese a respeito da ilegalidade e inconstitucionalidade do disposto no art. 76 do RICMS/91.

Ressalta que nas operações de exportação para o exterior, a base de cálculo do ICMS é o valor líquido faturado, conforme art. 2º, § 8º, do Decreto-Lei nº 406/68, que não dispõe que esse valor não possa ser inferior ao custo de aquisição; e nas de exportação de café, é o valor em moeda estrangeira da operação, a teor da Cláusula primeira do Convênio ICMS nº 15/90 – ou dólar americano, segundo o art. 574-III do RICMS/91.

Salienta que a norma do art. 76 do RICMS/91 é geral, ou comum, em relação à norma do art. 574-III do RICMS/91 e a Cláusula Primeira do Convênio ICMS nº 15/90, que são especiais, ou singulares, sendo que a norma especial exclui a norma geral para o caso a que se referir.

Alega que o custo total incorrido pela Recorrente para a aquisição do café cru objeto das exportações abrangidas pela autuação foi a importância efetivamente paga ao vendedor-atacadista, e não o valor adotado na autuação que é a soma do custo de aquisição e do imposto de 18% cujo pagamento teria sido diferido pelo vendedor-atacadista com base em diferimento que lhe era concedido pela lei.

Afirma que é ilegal a cobrança de multa, juros e correção monetária.

Requer seja conhecido e provido seu Recurso de Revista.

A Auditoria Fiscal, às fls. 705/709, opina, em preliminar, pelo conhecimento do Recurso e, quanto ao mérito, pelo seu não provimento.

---

### **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.

A autuação fiscal está fundada no recolhimento a menor do ICMS devido em operações de exportação de café realizadas no período de 21.11.95 a 18.03.96, decorrente da adoção como base de cálculo de preço inferior ao custo de aquisição.

A Impugnante se defende dizendo, principalmente, que recolheu o ICMS em conformidade com o disposto no artigo 574, III, do RICMS/91 e Convênio ICMS n.º 15/90 que, sendo norma hierarquicamente superior, deve prevalecer sobre a legislação estadual e, também, que a norma especial do citado artigo 574 derroga a norma geral do artigo 76 do Regulamento, por incompatibilidade.

Quanto à primeira premissa, afigura-se, *data venia*, equivocada, uma vez que os convênios são normas complementares, conforme estabelecido no inciso IV do artigo 100 do CTN.

Segundo o mestre Aliomar Baleeiro:

“A hierarquia pode ser estabelecida assim; I) a Constituição Federal; II) as leis complementares da Constituição Federal; III) as normas gerais de Direito Financeiro, sejam por lei complementar, sejam por lei ordinária; IV) as leis emanadas do Poder competente para a decretação de cada tributo e os tratados; V) os decretos regulamentares da lei; VI) as normas complementares mencionadas no artigo 100”

Da mesma forma é inconsistente a segunda premissa, pois o artigo 574 do RICMS/91 estabelece:

“Art. 574 - A base de cálculo do ICMS na operação com café cru, em coco ou em grão, é a seguinte :

I e II - omissis

III - na operação de exportação de café cru, o valor da operação em dólar americano, constante do contrato de câmbio, convertido em moeda nacional à taxa de compra divulgada pelo Banco Central do Brasil, vigente no dia imediatamente anterior ao da ocorrência do fato gerador, assim considerado:” (grifo nosso)

O artigo 76 do RICMS/91, por sua vez impõe que:

“Em qualquer hipótese, o valor tributável não poderá ser inferior ao custo da mercadoria ou da prestação do serviço.” (grifo nosso)

Portanto, as duas normas não são conflitantes ou excludentes, pois enquanto uma dispõe que a base de cálculo do imposto na exportação de café é o valor da operação, fixando critérios para sua apuração, a outra estabelece que esse valor não poderá ser inferior ao custo da mercadoria.

Como destacado na transcrição e lembrado pela Impugnante, a base de cálculo do ICMS é o valor da operação, seja pelo Decreto-lei 406/68, ou seja pelos Convênios 66/88 e 15/90. Entretanto, nem sempre o valor escriturado nos documentos refletem o *quantum* correspondente à determinada operação.

Daí a fixação de parâmetros, tanto no artigo 574 do RICMS/91, derivado do Convênio 15/90, quanto nos demais dispositivos do Regulamento, quando tratam de base de cálculo, e, em especial, no seu artigo 76, exatamente para evitar que, através de quaisquer artifícios, sejam levados à tributação valores inferiores ao devido.

É fácil constatar que o parâmetro estabelecido no referido artigo 76 não implica ônus adicional aos contribuintes, pois, se a operação anterior (entrada da mercadoria) tivesse sido normalmente onerada pelo imposto, a tributação sobre o preço de custo seria integralmente coberta pelo crédito gerado. Com o ICMS da operação

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

anterior **diferido**, o ônus tributário é automaticamente transferido para o adquirente que venha a praticar a operação posterior, conforme disposto no artigo 14 do RICMS/91, cabendo a este satisfazer a obrigação surgida na ocorrência do fato gerador anterior.

Deve-se atentar que o referido artigo 76 dispõe que, **em qualquer hipótese**, o valor tributável não poderá ser inferior ao custo da mercadoria.

Portanto, a determinação é clara quanto à sua abrangência, alcançando **qualquer hipótese** e sua aplicabilidade requer como prova, tão-somente, a apuração do parâmetro **custo**.

Com relação ao princípio da legalidade, invocado na forma do artigo 97 do CTN, a Impugnante posiciona-se de forma incoerente, conforme destacou a réplica fiscal, pois ao mesmo tempo que contesta a exigência do artigo 76, por ser norma regulamentar, defende a aplicação de norma regulamentar, gerada por Convênio, estatuída no artigo 574 do mesmo Regulamento.

Embora o referido artigo 76 seja disposição expressa na legislação tributária do Estado de Minas Gerais, tornando defeso ao Fisco deixar de aplicá-la e a esta Casa negar-lhe aplicação, apenas para acompanhar o raciocínio da Impugnante observa-se que o desprezo ao Regulamento e a evocação do artigo 97 do CTN levaria à Lei n.º 6763/75 em seu artigo 13, § 11, a qual estabelece que:

*“na saída de mercadoria para o exterior, a base de cálculo do imposto é o valor da operação, nele incluído o valor dos tributos, das contribuições e das demais importâncias cobradas ou debitadas ao adquirente e realizadas até o embarque, inclusive.” (g.n.)*

Não obstante afirmar que tributou as exportações pelo valor da operação, a Impugnante em momento algum comprova sua afirmação.

Não seria racional imaginar que alguma empresa viesse a adquirir produtos por um determinado valor para vendê-los por valor muito inferior ao seu custo, conforme apontam as notas fiscais relacionadas, incorrendo, deliberadamente, em prejuízo.

Evidenciada a evasão de ICMS - lembrando que o imposto diferido na operação de aquisição não foi recolhido - e abrigando a legislação norma impositiva que corrige o comportamento, cabe ao Fisco Estadual competência e dever de agir.

Relativamente as alegações atinentes à inconstitucionalidade da norma inserta no art. 76 do RICMS/91 bem como a ilegalidade da multa de revalidação, juros e correção monetária exigidos, registre-se apenas que o Fisco procedeu em conformidade com a legislação tributária então vigente, em especial, os artigos 56, inciso II e 127 da Lei n.º 6.763/75, dispositivos de aplicação obrigatória por parte desta Casa, a teor do disposto no art. 88, inciso I, da CLTA/MG.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por fim, quanto à decisão do Supremo Tribunal Federal consubstanciada na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.951-1 (Plenário, 13-10-99 – Publicado no Diário da Justiça em 22-10-99), que deferiu o pedido de medida cautelar, para suspender, até a decisão final da ação direta, a eficácia do art. 51 do RICMS/96 (que, por sua vez, possui idêntica redação ao art. 76 do RICMS/91, que alicerça o feito), infere-se pelo inteiro teor da decisão trazida aos autos pela própria Recorrente, que a mesma tem efeitos *ex nunc*, ou seja, não retroage para atingir fatos geradores anteriores ao deferimento da medida cautelar, conforme fls. 694.

Portanto, afigura-se correto o procedimento do Fisco ao exigir o tributo relativo a diferença entre o valor mínimo tributável (custo) e o declarado nas notas fiscais de venda e, conseqüentemente, a multa de revalidação correspondente, em decorrência do que dispõe a legislação tributária.

Portanto, restaram plenamente caracterizadas as infrações à legislação tributária, sendo, por conseguinte, legítimas as exigências constantes do Auto de Infração em comento, devendo, dessa forma, a decisão recorrida ser de plano mantida, negando-se, assim, provimento ao Recurso de Revista.

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em conhecer-se do Recurso de Revista interposto pela Recorrente. No mérito, por maioria de votos, negou-se provimento ao mesmo. Vencidos os Conselheiros João Inácio Magalhães Filho (Relator) e Windson Luiz da Silva que a ele davam provimento. Designado Relator o Conselheiro Edwaldo Pereira de Salles (Revisor). Pela Recorrente sustentou oralmente o Dr. Carlos Eduardo Bulhões Pedreira e, pela Fazenda Estadual, o Dr. Carlos José da Rocha. Participaram do julgamento, além dos signatários e dos Conselheiros vencidos, os Conselheiros Francisco Maurício Barbosa Simões e Maria de Lourdes Pereira de Almeida.

**Sala das Sessões, 07/05/01.**

**José Luiz Ricardo**  
**Presidente**

**Edwaldo Pereira de Salles**  
**Relator**

EPS/G