

Acórdão: 17.559/06/1<sup>a</sup> Rito: Ordinário  
Impugnação: 40.010116365-99  
Rec. de Agravo: 40.030117595-87  
Impugnante/Ag: MRS Logística S/A  
Proc. S. Passivo: Sacha Calmon Navarro Coelho/Outros  
PTA/AI: 01.000150774-79  
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 por maioria de votos.

**PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE FERROVIÁRIO DE CARGAS - CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - DIVERSAS IRREGULARIDADES.** Constatada a apropriação indevida de créditos de imposto, relativos às entradas de bens e/ou serviços destinados a uso ou consumo, e de bens do ativo imobilizado alheios à atividade da Contribuinte, bem como de outros produtos necessários à prestação do serviço (combustíveis, energia elétrica, serviço de comunicação, etc.), sem observância da proporcionalidade entre as prestações tributadas e aquelas amparadas pela isenção ou não incidência. Infrações caracterizadas. Exigências fiscais mantidas.

**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. Infração caracterizada nos termos do artigo 43, § 1º, Parte Geral, do RICMS/96. Infração caracterizada. Exigências fiscais mantidas.

**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 de imposto estornado pelo destinatário do serviço de transporte, oriundo de lançamento a maior de imposto em documento fiscal, em desacordo com os ditames legais aplicáveis (Instrução Normativa nº 03/92 - DLT/SRE). Anulação indevida de débito em virtude do cancelamento irregular da Nota Fiscal - Modelo 1 - nº 006.294, de 22/01/2001, em desacordo com as regras estabelecidas no artigo 147 da Parte Geral do RICMS/96, tendo havido a escrituração de tal documento no livro de Registro de Saídas da

**Autuada, constando o respectivo débito de imposto, que foi transcrito para o livro de Registro de Apuração do ICMS. Infração caracterizada. Exigências mantidas.**

**Lançamento procedente. Decisão unânime.**

---

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a constatação de que a Autuada, no lapso de 01/08/2000 a 31/12/2001, à luz do que estabelecia a legislação vigente no referido período fiscalizado, efetuou pagamento a menor do ICMS em função da prática das seguintes irregularidades:

1) apropriação integral de créditos de ICMS (sem levar em consideração as limitações legais estabelecidas no item 4 do § 1º do artigo 66, e no inciso II e §§ 6º, 7º do artigo 71, ambos da Parte Geral do RICMS/96, 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) - item 6.1 do AI;

2) aproveitamento indevido de créditos de ICMS, referentes à 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, vídeo-cassetes, máquinas fotográficas, bebedouros, aparelhos de ar condicionado, etc., como demonstram os documentos anexados, por amostragem, às fls. 399 a 415 dos autos) - item 6.2 do AI;

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 - item 6.3 do AI;

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 a maior no documento fiscal, sem a observância das formalidades legais, em especial, a Instrução Normativa DLT/SRE nº 03, de 22/12/1992 (cópia anexada à fl. 431 dos autos) - item 6.4 do AI;

5) estorno de débito efetuado indevidamente, em virtude do cancelamento irregular da Nota Fiscal - Modelo 1 - nº 006.294 (4ª via anexada à fl. 125), emitida em 22/01/2001. Tal documento foi regularmente escriturado no livro Registro de Saídas nº 01 - folhas 12 (cópia anexada à fl. 127), constando o respectivo débito de imposto. Logo, o cancelamento em questão, consignado na DAPI e no livro Registro de Apuração do ICMS, contraria frontalmente o disposto no artigo 147 da Parte Geral do RICMS/96. Importante salientar, ademais, que a empresa encaminhou ao Fisco apenas a 4ª (quarta) via do referido documento, informando que “até o momento não foram encontradas” as demais vias, como comprova a “declaração” do contribuinte, emitida em 11/08/2005 (fl. 123) - item 6.5 do AI.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Tendo em vista o disposto no parágrafo único do artigo 18 do Anexo IX do RICMS/96 (que dispensa as ferrovias da escrituração de livros fiscais, obrigando-as a preencher apenas alguns demonstrativos específicos, voltados somente para a suas prestações de serviços de transporte), o levantamento dos créditos de ICMS teve por base as informações prestadas pelo contribuinte, através de listagem impressa e de mídia eletrônica, consoante ofício encaminhado à empresa pelo Fisco, emitido em 31/03/2005 (fls. 115 a 122). Os valores dos créditos apurados no dito levantamento foram confrontados com os débitos declarados pelo contribuinte (através do DAICMS e dos DAPIs, bem como dos livros apresentados), apurando-se um saldo de imposto a recolher (fl. 112), que foi adicionado ao ICMS/Diferencial de Alíquotas (fl.113).

A presente autuação dá continuidade àquela promovida por intermédio do PTA nº 01.000148033.38, que abarcou as mesmas irregularidades ora discutidas, cujo julgamento foi, à unanimidade, favorável ao Fisco (Acórdão nº 17.173/05/1ª).

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 1.219 a 1.263, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 1.853 a 1.886.

Indeferido o requerimento de prova pericial (fl. 1.887), o mesmo é agravado às fls. 1.891 a 1.894.

A Auditoria Fiscal, em parecer de fls. 1.897 a 1.930, opina, em preliminar, pelo não provimento do Recurso de Agravo e, no mérito, pela procedência do lançamento.

---

### **DECISÃO**

Os fundamentos expostos no parecer da Auditoria Fiscal foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e por esta razão passarão a compor o presente Acórdão, salvo algumas pequenas alterações.

### **DA PRELIMINAR**

De início cabe destacar que, em que pese o equívoco no momento de publicação da pauta de julgamento, ao não considerar a postulação do novo patrono da Autuada, a hipótese não caracteriza qualquer nulidade, uma vez que os novos patronos, em face da publicação da pauta, apresentaram requerimento de sustentação oral e comparecem à sessão de julgamento, manifestando-se em defesa do sujeito passivo, afastando, desta forma, qualquer pecha de nulidade do julgamento.

### **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 de diversas mercadorias, cujos créditos foram glosados pelo Fisco.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Trazendo do foro cível para o campo administrativo, segundo leciona Humberto Theodoro Júnior (“Curso de Direito Processual Civil” - Volume I - 24ª Edição - Pág. 417), temos 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. 1.232 a 1.260), descreve a destinação dada aos produtos e serviços por ela citados nos QUESITOS de n.ºs. 1 a 7, entendemos que tais relatos, 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 n.º 23.780, de 10/08/1984):

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

I - desnecessária para elucidar a questão;

II - suprável 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 (PTAs n.ºs. 01.000134982-72 e 01.000148033.38, e respectivos Acórdãos n.ºs. 14.528/01/3ª e 17.173/05/1ª - cópias às fls. 437/459 e 484/502), que tratam de matéria análoga à presente e atingem a mesma empresa ora autuada.

DO MÉRITO

Visando minorar o esforço na localização dos diversos documentos, planilhas e demonstrativos que compõem este PTA e, ainda, objetivando facilitar o entendimento do mesmo, a Auditoria Fiscal elaborou quadros que contêm a localização nos autos de toda a documentação envolvida na autuação.

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 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:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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";

(...) " (Grifos nossos)

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:

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;

(...) " (Grifamos)

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 - (...)

§ 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".

Por tal distinção dada pelo legislador, tem-se que as prestações de serviço de transporte realizadas pela Contribuinte 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 de crédito estatuída no artigo 5º, inciso III e § 3º, Parte Geral, do RICMS/96, "in litteris", 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:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

"Art. 5º - O imposto não incide:

(...)

III - a operação, a partir de 16 de setembro de 1996, que destine ao exterior mercadoria, inclusive produtos primário e produto industrializado semi-elaborado, bem como sobre prestação de serviços para o exterior;

(...)

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

(...)

2) não será exigido o estorno de crédito do imposto referente a mercadorias, bens ou serviços entrados ou recebidos, que venham a ser objeto de operações ou prestações destinadas ao exterior;

(...) " (Grifos nossos)

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":

"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."

Por oportuno, ratificando as assertivas anteriores, e em contraste com as decisões deste Conselho indicadas pela Litigante (fls. 1.229 a 1.230), cabe citar os Acórdãos nºs. 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 nºs. 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 nº 024/2004", de 07 de julho de 2004, apensado às fls. 432 a 433.



Todavia, entre muitos fundamentos possíveis, dois têm valor especial: o Acórdão nº 14.528/01/3ª (cópia às fls. 437 a 459) e o Acórdão nº 17.173/05/1ª (cópia às fls. 484 a 502), que se referem especificamente à empresa autuada, em processos cujo teor é em tudo assemelhado ao presente. De ambos os 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 nº 6.763/75” (fls. 457 e 502).

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

Neste item, torna-se importante frisar desde logo que, dentre os itens inerentes ao ativo imobilizado denominado de alheio, não resta enumerada nenhuma aquisição de vagão ferroviário ou locomotiva, uma vez que, indubitavelmente, tais bens são inerentes à atividade da Autuada e devem ser imobilizados, gerando créditos de ICMS.

O que talvez tenha conduzido a defesa a enxergar tal fato, reduz na circunstancia de que, em relação ao primeiro item do AI, constam efetivamente todas as aquisições de imobilizados vinculados ao processo, passíveis de aproveitamento de crédito. Naquele item, o estorno do crédito se deu em razão da proporcionalidade entre prestações tributadas ou não tributadas pelo ICMS.

Inegável, também, que a legislação que contempla os créditos admitidos para o serviço de transporte se refere ao rodoviário de cargas e passageiros, o que pode gerar, evidentemente, algumas impropriedades em relação ao transporte ferroviário. Pode-se afirmar, sem medo, tratar-se do denominado *silêncio eloquente*, onde o legislador intencionalmente não prescreve um normativo específico para aquela atividade. Não significa dizer, no entanto, que neste caso são livres os créditos a apropriar. Ao contrário, exatamente por falta de previsão legal, pode-se mesmo entender que até aqueles admitidos para o transporte rodoviário não o seriam para o transporte por via férrea. Tal situação foi definitivamente equacionada com a possibilidade do Contribuinte prestador de serviço de transporte ferroviário optar pelo crédito presumido, nos termos do inciso XVII, Parte Geral, do RICMS/02, com a redação dada pelo Decreto 44.062/05.

No mérito propriamente dito, mister se faz relatar algumas características que tipificam a atividade desenvolvida pela Impugnante.

Na condição de concessionária de serviço público de transporte ferroviário (disciplinada no artigo 12 do Anexo IX do RICMS/96), a Autuada encontra-se subordinada aos ditames da Lei Federal nº 8.987, de 13/02/95 (cópia às fls. 417 a 429), 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:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

"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;

(...)

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.

(...) " (Grifamos)

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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. 508 a 1.217 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.

(...)

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;

(...) " (Grifamos)

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

das Sociedades por Ações”), que, em seu artigo 179, inciso IV, assim define as contas que compõem o Ativo Imobilizado:

"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 FIPECAFI (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".

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/96, "in verbis", com as alterações introduzidas pelos Decretos n.ºs. 38.683, de 03/03/97, 38.761, de 22/04/97, 40.838, de 23/12/99 e 40.917, de 09/02/00:

"**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:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

§ 1º - Também ensejará o aproveitamento sob a forma de crédito:

(...)

4) o valor do imposto correspondente a combustível, lubrificante, pneus e câmaras-de-ar de reposição e 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 2002, de bens destinados a uso ou consumo do estabelecimento, excetuada a hipótese prevista no item 3 do § 1º do artigo 66;

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;

(...)

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 e serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

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

Em sua peça de contestação (fl. 1.233), o sujeito passivo afirma que a fiscalização glosou indevidamente os créditos de ICMS provenientes da aquisição de "graxa; anti-corrosivo, solventes, óleo lubrificante, bens aplicados em locomotivas, modificando sua vida útil; dormentes; serviços de transporte, etc". Ora, os dispositivos

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

legais retromencionados determinam, de forma cristalina, a glosa dos créditos em questão.

Não basta, por exemplo (aproveitando o primeiro item do rol declarado 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 item 4 do § 1º do artigo 66 do RICMS/96. 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 “Créditos de ICMS pelas aquisições de combustíveis, lubrificantes, rodas e materiais de limpeza”, apensada às fls. 18 a 44 dos autos (a título de mera exemplificação, tem-se à fl. 24 a garantia do crédito de imposto de “GRAXA CX. ENGR. MOTOR TRAC”, com duas ocorrências, e à fl. 29 a manutenção do crédito de imposto do mesmo produto, este com três ocorrências).

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” (fls. 60 a 62).

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. 434), 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. 1.234 a 1.235). Sem embargo, cabe, aqui, um comentário a respeito das listagens por ela apresentadas e apensadas aos autos pelo Fisco (fls. 508 a 1.217). 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. 538 a 889), 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. 509 a 537).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Outrossim, o ofício de solicitação de informações (fls. 115 a 122) 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 item 4 do § 1º do artigo 66 do RICMS/96: “COMB” - combustíveis; “LUBR” - lubrificantes; “RODA” - rodas para locomotivas e “LIMP” - materiais de limpeza (fl. 116). Tais produtos, acompanhados das respectivas classificações, encontram-se devidamente relacionados na “Planilha II - Aquisições de combustíveis, lubrificantes, rodas e materiais de limpeza” (fls. 509 a 537).

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 ao já citado ofício de solicitação de informações.

Feitos esses comentários, dá-se seqüência às justificativas, tendo como suporte didático o agrupamento das mercadorias promovido pela Contribuinte em sua peça defensiva (fls. 1.234 a 1.235):

- **Combustíveis, lubrificantes e desengraxantes:** o Fisco, com correção, aplicou apropriadamente, ao lavrar o AI em análise, o que dispunha o artigo 66, § 1º, item 4, da Parte Geral do RICMS/96, vigente à época. A extensa listagem de bens ou produtos cujos créditos foram admitidos no levantamento fiscal em causa - “Créditos de ICMS pelas aquisições de combustíveis, lubrificantes, rodas e materiais de limpeza” (fls. 18 a 44), serve de prova a seu favor, 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. 896 a 956), 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 disposta no artigo 179, inciso IV, da Lei nº 6.404, de 15/12/76 (“Lei das Sociedades Por Ações”), como alegado pela defesa, ou mesmo que, supostamente, enquadrem-se na condição 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 a fl. 899 da referida listagem, onde se encontram relacionados, dentre outros, os seguintes produtos: “MÁQ. FOTOGRAF. DIGITAL DC240”, “BEBEDOURO TIPO GARRAFÃO”, “TELEVISÃO 20” CONJUG. VIDEOCAS”, “APARELHO AR CONDIC 15.000 BTU” e “RETROPROJETOR VGS-2250”, todos com créditos de ICMS considerados pela Contestante como legítimos, na qualidade de ativos permanentes;

Logo, tem-se aqueles bens que, por exemplo, não possuem, sem sombra de dúvida, qualquer vinculação com os serviços prestados pela empresa: “REFRIGERADOR SIMPLES DE 280 LT” (fl. 896); “SERRA MAKITA MODELO 4200N” (fl. 896); “FURADEIRA DE IMPACTO ½” (fl. 896); “AP.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

AUDIOCONFERÊNCIA PREMIER” (fl. 908); “TELEVISÃO 29” (fl. 921); “VÍDEO CASSETE 6 CAB. PHILLIPS” (fl. 921); “APAR. TELEFONE S/FIO CL4000” (fl. 932); “VÍDEO PROJ. MULTIMÍDIA S 520” (fls. 940, 943 e 947); “MÁQ. SUPER AUTOM. CAFÉ EXPRESSO” (fl. 941); “PLACA VIVEIRO DE MUDAS” (fl. 947); “FILMADORA CANON ES-50” (fl. 953); etc. 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. 399 a 415), incluindo vários dos bens ou produtos citados acima.

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 Recorrente.

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 à fl. 430), que “dispõe sobre bens e serviços alheios à atividade do estabelecimento, para fins de vedação ao crédito de ICMS”, editada com supedâneo nas disposições contidas no artigo 70, § 3º, Parte Geral, do RICMS/96:

“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 n.ºs. 139/99 (fl. 435) e 191/99 (fl. 436), emanadas da Superintendência de Legislação e Tributação.

- **Material para modernização e recuperação da via permanente, locomotivas e vagões:** contempla, dentre outras, as mercadorias “rodas de locomotivas e vagões e sapatas de freio”. Talvez preocupada em transcrever a linha de abordagem da impugnação apresentada ao PTA nº 01.000134982.72, cujo AI foi lavrado em 16/11/1999, a empresa não observou que, por exemplo, os créditos vinculados às



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

aquisições de “rodas de locomotivas” e de “microcomputadores” foram naturalmente considerados pelo Fisco, de acordo com a decisão dada àquele lançamento (Acórdão nº 14.528/01/3ª - fls. 437 a 459), bem como à autuação posterior, consumada no PTA nº 01.000148033.38, cuja sentença também se encontra apensada aos autos (Acórdão nº 17.173/05/1ª - fls. 484 a 502). Aliás, o presente trabalho fiscal seguiu à risca o teor das decisões em foco, estando em consonância absoluta com as deliberações do C.C./MG. Causa estranheza também algumas incongruências contidas na peça de defesa, demonstrando seu espelhamento na impugnação a que se refere a prefalada primeira autuação.

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. 417 a 429).

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, § 1º, item 4, Parte Geral, do RICMS/96 - 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 nºs. 14.528/01/3ª (fls. 437 a 459) e 17.173/05/1ª (fls. 484 a 502).

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 nº. 2.897/03/CE (“Recurso de Revisão” - cópia às fls. 460 a 473), 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. 470). 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. 470, 471). Em decorrência de tal característica, concluem que “os materiais empregados na sua construção, reforma, manutenção ou conservação não geram crédito de ICMS” (fl. 471).

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 nº 406/68” (fl. 461). 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. 461). 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. 461, 462), diploma este cuja cópia acha-se anexada à fl. 430 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, § 1º, item 4, Parte Geral, do RICMS/96; o que, aliado às considerações precedentes, já legitima o procedimento adotado pelo Fisco.

- **Gases Industriais:** pela sua utilização na atividade da Impugnante (“soldar e cortar determinados bens”), tem-se evidente a sua condição de Material de Uso e Consumo, pertencente ao Ativo Circulante, cujo creditamento ainda não é admitido pela legislação tributária e, ademais, sequer o foi outrora (artigos 66, inciso II, alínea “b”, e 70, inciso III, ambos da Parte Geral do RICMS/96);

- **Serviços de Transporte:** aqui poderia-se repetir o que foi expresso no comentário relativo aos estornos do “Ativo Permanente”: quiçá preocupada em

transcrever a linha de abordagem da impugnação apresentada ao PTA resultante da ação fiscal anterior (nº 01.000134982.72), o sujeito passivo não observou que, por exemplo, os créditos vinculados aos serviços de transporte das mercadorias por ele adquiridas (qualificado como “tomador do serviço”), quando permitidos pela legislação em vigor, foram naturalmente considerados pelo Fisco.

Por outro lado, da longa listagem apresentada inicialmente pela empresa autuada, em decorrência do ofício de solicitação emitido pelo Fisco em 31/03/2005 (fls. 115 a 122), não há como extrair nenhum registro vinculado à situação descrita no primeiro parágrafo das folhas 1.235 (de sua peça impugnatória), fato que contraria frontalmente o que ali se encontra expresso, relativamente ao item em comento. Sequer a referida impugnação, aliás, apresenta algum elemento de prova a esse respeito. É importante salientar que o citado ofício de solicitação estabeleceu uma planilha específica - a denominada “Planilha XI” (fl. 121) - para o preenchimento das informações em causa. Nessa planilha, a Contribuinte deveria declarar “todas as aquisições, no período em foco, de serviços ou produtos que, embora não especificados nas Planilhas anteriores, sejam passíveis de creditamento do ICMS, nos termos da legislação específica”.

Finalizando, de modo análogo ao afirmado no tópico anterior, entre os muitos fundamentos possíveis, capazes de oferecer sustentação ao presente levantamento, dois têm maior peso: os Acórdãos nºs. 14.528/01/3ª (fls. 437 a 459) e 17.173/05/1ª (fls. 484 a 502), que se referem especificamente à empresa autuada, em processos de teor idêntico ao caso em exame.

**3) Falta de pagamento do ICMS/Diferencial de alíquotas (item 6.3 - AI):**

De todo o extenso embate da Envolvida, no que se refere à cobrança do "ICMS/Diferencial de Alíquotas", oriundo de aquisições interestaduais de Materiais para uso e consumo e de bens para o Ativo Permanente (Imobilizado), subtrai-se seu entendimento de que, "em que pesem as disposições contidas nas legislações estaduais", o diferencial de alíquotas “não poderá ser exigido, em face da falta do exercício da competência constitucional do legislador complementar” (fl. 1.259).

E ela prossegue, aduzindo que a LC 87/96 (artigo 12, inciso XIII) “foi omissa em relação à previsão de ocorrência do fato gerador quando da entrada de mercadoria oriunda de outro Estado, destinada a uso e consumo ou ativo fixo”(fl. 1.254), e que não pode o legislador ordinário, unilateralmente, disciplinar uma norma de "eficácia limitada ou reduzida", sob pena de geração de conflitos com os demais entes Federados.

Neste caso, há que se discordar novamente da Impugnante, haja vista que a cobrança do dito diferencial, nas mencionadas operações interestaduais, encontra sustentação em preceitos contidos na legislação tributária mineira - artigo 5º, § 1º, item 6, c/c artigo 6º, incisos II e III, c/c artigo 12, § 2º, c/c artigo 13, § 1º, c/c artigo 15, inciso XII, todos da Lei nº 6.763/75, a seguir transcritos:

"Art. 5º - (omissis)

§ 1º - O imposto incide sobre:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

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 a prestação subsequente alcançada pela incidência do imposto;

(...)

Art. 12 - (omissis)

(...)

§ 2º - Na hipótese de operação ou 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 a 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 interestadual.

(...)

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

(...)

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

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;

(...)" (Grifamos)

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

todo o período ora fiscalizado, conforme cópias dos DAEs anexadas às fls. 261 a 278 dos autos. Os citados documentos especificam os débitos de “VLR. REF. ICMS DIFERENÇA DE ALÍQUOTA” (por exemplo, à fl. 262), enquadrados no “Código de Receita 317-8”.

Por fim, ratificando o que foi explanado anteriormente, há que se destacar o contundente teor de duas decisões tomadas por este Conselho, referentes à empresa ora autuada, em processos de natureza absolutamente assemelhada ao presente: Acórdãos nºs. 14.528/01/3ª (fls. 437 a 459) e 17.173/05/1ª (fls. 484 a 502).

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

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;

(...).” (Grifos nossos)

Já a legislação ordinária mineira, por força do disposto no artigo 36 da Lei nº 6.763/75, deu competência ao Poder Executivo para normatizar a forma de operacionalização de tal restituição, culminando no advento dos artigos 92 e 93 da Parte Geral do RICMS/96 (aprovado pelo Decreto nº 38.104, de 28/06/96), bem como dos artigos 36 a 41 da CLTA/MG (aprovada pelo Decreto nº 23.780, de 10/08/84, e alterações posteriores).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nos referidos dispositivos regulamentares, foram definidas as situações ensejadoras da restituição de ICMS (artigo 92 da Parte Geral do RICMS/96), as quais ficaram condicionadas à apresentação de "pedido formal" (nos termos do citado art. 36 da CLTA/MG), assim como foram previstas as únicas hipóteses em que o valor de imposto pago indevidamente pode ser compensado pelo contribuinte, diretamente em sua escrita fiscal (artigo 93 da Parte Geral do RICMS/96), quando constatado "evidente erro de fato ocorrido na escrituração dos livros fiscais ou no preenchimento de 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 (cópia à fl. 431), disciplinando todos os procedimentos a serem observados pelos contribuintes, nos casos de "incorreção na emissão de documentos fiscais", da qual destacam-se os itens 4 e 5:

"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." (Grifos nossos).

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

Finalmente, deve ser colocado em relevo, novamente, o teor dos dois acórdãos referentes à empresa ora notificada, cuja essência é idêntica àquela que embasa o feito em apreço: Acórdãos n.ºs. 14.528/01/3ª (fls. 437 a 459) e 17.173/05/1ª (fls. 484 a 502).

**5) Estorno indevido de débito do ICMS - cancelamento irregular de nota fiscal (Item 6.5 do AI):**

Na sua breve defesa a esse item do AI, a empresa autuada declara que, de fato, as três primeiras vias da nota fiscal n.º 006294 (quarta via à fl. 125), emitida em 22/01/2001, encontram-se realmente extraviadas (fato que ratifica a declaração emitida anteriormente, apensada à fl. 123 dos autos), mas que "a MRS não registrou a entrada do referido documento". Ora, como se trata de uma nota fiscal cuja emissão foi realizada pela própria MRS, a natureza de seu registro vincula-se, obviamente, ao livro Registro de Saídas. E é exatamente a cópia do livro Registro de Saídas, anexada à fl. 127, que não deixa dúvidas acerca do regular registro da nota fiscal em foco.

No que se refere ao cancelamento do documento fiscal em relevo, é importante observar o disposto no artigo 147 da Parte Geral do RICMS/96, *in verbis*:

"Art. 147 - O documento fiscal só poderá ser cancelado antes de sua escrituração no livro próprio e no caso em que não tenha ocorrido a saída da mercadoria ou não se tenha iniciado a prestação do serviço, desde que integradas ao bloco ou formulário contínuo todas as suas vias, com declaração do motivo que determinou o cancelamento, e referência, se for o caso, ao novo documento emitido.

§ 1º - No caso de documento copiado, os assentamentos serão feitos no livro copiador, arquivando-se todas as vias do documento cancelado.

§ 2º - Para o efeito deste artigo, caso não tenha sido indicado prazo menor no documento fiscal, presume-se saída a mercadoria 3 (três) dias após a data de sua emissão." (Grifos nossos).



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Da análise do dispositivo legal acima transcrito, deduz-se que, sem sombra de dúvida, o cancelamento da nota fiscal em pauta deu-se de forma absolutamente irregular, vez que tal documento já se encontrava devidamente escriturado no livro Registro de Saídas (fl. 127) e suas três vias iniciais se encontram extraviadas. É importante observar, também, que o registro em causa foi ratificado pela observação lançada na DAPI relativa ao período de janeiro de 2001, como atesta a cópia de fl. 329, bem como pelo lançamento, a título de “estorno de débitos”, no livro Registro de Apuração de ICMS (cópia à fl. 281). Logo, à luz do disposto no citado dispositivo legal, tal cancelamento não poderia ser realizado.

Neste sentido, não importa se ocorreu ou não o “aproveitamento do ICMS” por parte da empresa destinatária (fl. 1.261). Também não faz sentido demonstrar “que nenhum prejuízo foi dado ao Erário, devendo a autuação ser cancelada”. A situação em foco assemelha-se, de modo geral, àquela comentada no tópico anterior.

Assim, nos referidos dispositivos regulamentares, foram definidas as situações ensejadoras de restituição de ICMS, as quais ficaram condicionadas à apresentação de "pedido formal", assim como foram previstas as únicas hipóteses em que o valor de imposto pago indevidamente pode ser compensado pelo contribuinte, diretamente em sua escrita fiscal (artigo 93 da Parte Geral do RICMS/96), quando constatado "evidente erro de fato ocorrido na escrituração dos livros fiscais ou no preenchimento de DAE", dentre as quais não se enquadra a ocorrência descrita pela Autuada. Outrossim, o mencionado artigo 147 da Parte Geral do RICMS/96 estabelece, claramente, as condições necessárias ao correto cancelamento de qualquer documento fiscal, as quais não foram observadas pela Contribuinte. Logo, mostram-se corretas as exigências fiscais referentes ao estorno indevido do débito em questão.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, por maioria de votos, negar provimento ao Agravo Retido. Vencida a Conselheira Cássia Adriana Lima Rodrigues, que lhe dava provimento. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Pela Impugnante/Agravante, sustentou oralmente o Dr. Wenceslau Teixeira Madeira e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Elcio Reis. Participaram do julgamento, além do signatário e da Conselheira supracitada, os Conselheiros Antônio César Ribeiro (Revisor) e Aparecida Gontijo Sampaio.

**Sala das Sessões, 11/04/06.**

**Roberto Nogueira Lima**  
**Presidente/Relator**

RNL/EJ