

Acórdão: 2.299/01/CE
Recurso de Ofício: 40.110101430-68
Recorrente: 2ª Câmara de Julgamento
Recorrida: Ouro Fino Importadora e Exportadora S.A.
Proc. Suj. Passivo: Carlos Eduardo Bulhões Pedreira
PTA/AI: 01.000103726-51
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 Ofício provido, restabelecendo-se as exigências fiscais. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre saídas de café cru beneficiado para o exterior, no período de 01.12.94 a 20.11.95, utilizando-se como base de cálculo valores inferiores ao custo da mercadoria.

Inconformada com as exigências fiscais, a Autuada impugna tempestivamente o Auto de Infração (fls. 19/35) por intermédio de seu representante legal, aduzindo as razões abaixo descritas.

Inicialmente, transcreve trechos da CF/88 e CTN para afirmar que o artigo 76 do RICMS/91, fundamento do lançamento fiscal, infringe o princípio da reserva legal, tornando ilegal o Auto de Infração, por adotar base de cálculo diversa da definida na lei para as operações de exportação de café cru.

Assegura que tem exportado café por preço referendado por decisões judiciais e mediante autorização do órgão público competente para autorizar as operações.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Informa que decisões judiciais proferidas pela justiça Federal do Rio de Janeiro lhe asseguram o direito de exportar a quantidade do café objeto de declarações de vendas de 1989, pelo preço de mercado da época da prolação das decisões.

Afirma que as seguranças impetradas foram julgadas procedentes, determinando o registro das declarações de venda sem exigência do depósito prévio de metade das cotas de contribuição, assinalando o fato das decisões não versarem sobre a base de cálculo do ICMS, que é definida na legislação vigente no momento da saída do café cru para o exterior.

Destaca a competência do DECEX, como órgão Federal, para fiscalizar e controlar as exportações, não podendo os Estados-membros negar validade a ato por ele praticado.

Assevera que o DECEX reconheceu o seu direito de exportar pelo preço indicado na decisão judicial e, em seqüência, procede ao registro das vendas, com a Impugnante promovendo a exportação do café pelo preço indicado nas decisões judiciais.

Aduz que o Decreto-lei n.º 406 foi recepcionado pela CF/88 e estão ali estabelecidos os princípios do regime geral do ICMS, referentes ao fato gerador, à base do cálculo, à alíquota e ao sujeito passivo da obrigação tributária, discorrendo sobre cada um desses itens, para em seguida transcrever o inciso III, do artigo 574, do RICMS/91, inferindo que o regime especial nele instituído derroga o geral, sendo esta a base de cálculo e valor da operação de saída do café cru para o exterior e não qualquer outro valor aleatoriamente adotado pelo contribuinte ou pela autoridade fazendária.

Argumenta que as bases de cálculo do ICMS definidas nos artigos 2º, VI e 574, III, do RICMS/MG e no artigo 11 do Convênio ICM n.º 66/88 foram substituídas, para as operações de exportação de café cru, por base de cálculo definida pelo Convênio ICMS n.º 15/90 que, subscrito pelo Estado de Minas Gerais, derroga sua legislação interna.

Tece considerações também à respeito da alíquota aplicável na exportação de café cru concluindo ser ilegal exigir imposto em *quantum* maior ao que resultar da sua aplicação à base de cálculo definida pelo Convênio 15/90.

Assegura que cumpriu fielmente sua obrigação tributária relativa ao ICMS nos estritos termos da legislação aplicável voltando a destacar que as decisões judiciais a que se referiu na Impugnação não têm nenhuma relevância no cumprimento das obrigações tributárias, posto que elas decidiram apenas o preço de exportação, não definindo base de cálculo ou fato gerador.

Volta a repetir que o artigo 76 do RICMS/91, que classifica como inconstitucional e ilegal, não se aplica à exportação de café cru, por compor o regime geral do ICMS, que é derogado pela norma especial do artigo 574, III do mesmo Regulamento, por incompatibilidade, justificando seu entendimento em que: o custo de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

aquisição do café é expresso em moeda nacional enquanto o custo de mercadoria em operação de exportação é fixado em moeda estrangeira e, ainda, que a norma dos referidos artigos não podem ser opostas ao Convênio ICMS n.º 15/90 que é lei hierarquicamente superior.

Atribui inconstitucionalidade ao artigo 76, por ferir o princípio da reserva legal, bem como pleiteia nulidade do lançamento fiscal por estar nele apoiado.

Questiona a aplicação da multa de 100% do valor do imposto, pois considera que imposto devido em decorrência da exportação foi integral e tempestivamente recolhido

Pondera que a ação fiscal decorreu de entendimento da autoridade fazendária jamais explicitado em ato publicado em obediência ao princípio da publicidade, aplicando-se à hipótese a disposição do artigo 112, do CTN.

Pede a procedência da Impugnação.

A DRCT/SUL, em Réplica (fls. 59/81), refuta os termos da Impugnação aos seguintes argumentos.

Inicialmente, propõe-se a demonstrar que não houve ofensa ao princípio da legalidade, recorrendo à doutrina para evidenciar a abrangência da “reserva de lei” e o seu alcance aos dispositivos regulamentares, bem como assegurar que o Regulamento do ICMS tem suporte na lei n.º 6.763/75 (art. 230) e na Constituição Estadual (art.90, inciso XIV), salientando, também, que o teor do artigo 76 do RICMS/91, combatido pela Impugnante, é norma do Direito Financeiro.

Retrocede à legislação anterior para asseverar que o referido artigo 76 não traz qualquer inovação, porquanto a base de cálculo do imposto sempre foi o preço da mercadoria, constituído pelo seu custo mais as despesas.

Discorre sobre teorias econômicas e técnicas contábeis, trazendo excertos de literatura pertinente, para mostrar que a referida norma não criava obrigação, mas apenas repetia, expressamente, premissa da doutrina jurídica que lastreia o sistema capitalista.

Critica o comportamento da Autuada que contesta o artigo 76 do RICMS/91, com base no princípio da legalidade e, em seguida, apega-se ao artigo 574 do mesmo Regulamento, atribuindo-lhe força de lei, quando atende aos seus interesses.

Lembra que a adoção do custo como base de cálculo, no caso do café cru exportado, visa a cobrança do imposto devido na fase anterior, postergado pelo diferimento previsto no artigo 570 do RICM /91, para a etapa de exportação.

Recorre à doutrina para fundamentar o posicionamento pela necessidade de ser efetivamente pago o imposto diferido, sob pena de ter havido incidência sem produção de seus efeitos, quais sejam, o lançamento e pagamento, mencionando, ainda,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ser ponto pacífico na jurisprudência administrativa e judicial o reconhecimento da legalidade do diferimento e a impossibilidade do responsável deixar de cumprir sua obrigação tributária principal.

A seguir, fundamentando seu entendimento na doutrina e jurisprudência, aborda as sentenças judiciais anexadas ao autos pela Impugnante, com as quais procurou justificar o retardamento das exportações e demandar submissão ao Fisco Estadual, analisando, por vez: a decisão; a coisa julgada; o alcance da coisa julgada. e a subsunção do Estado de Minas Gerais à decisão.

Apoia sua sustentação nos fundamentos abaixo.

As decisões judiciais em questão não resguardam a Autuada frente ao Estado de Minas Gerais, posto que o objeto da demanda era o direito de não recolher metade da "Quota de Contribuição" exigida pelo IBC, acionada no Juízo Federal da Seção Judiciária do Estado do Rio de Janeiro, tendo como impetrantes do Mandado de Segurança empresas estabelecidas no Estado Rio de Janeiro.

Chama a atenção para o fato que as Declarações de Venda eram documentos em que se indicava o tipo de café vendido, sua qualidade, características, além das condições de venda, taxa de câmbio, preço e identificação do comprador no exterior e que nenhum desses dados se confirmaria posteriormente, conforme se verifica nas exportações concretizadas em 1994 e anos seguintes.

Com referência à coisa julgada e seu alcance, fundamenta-se nos artigos 468 e 472 do Código de Processo Civil e na Doutrina, para assegurar que a coisa julgada não se estende além do que foi pedido pelo demandante e não ultrapassa os limites das pessoas que participaram da relação jurídica processual, não beneficiando nem prejudicando terceiros.

Inferre, das razões doutrinárias e jurídicas, que o Mandado Judicial em questão é matéria estranha aos autos, não se encontrando as atuais exportações amparadas pelas decisões ou pela coisa julgada. As impetrantes do Mandado de Segurança são empresas estabelecidas no Estado Rio de Janeiro, enquanto as exportações autuadas foram realizadas por suas filiais estabelecidas em Varginha, inscritas no cadastro de contribuintes do Estado após a tramitação do Mandado e em relação às quais não se cogita da cobrança da quota de contribuição, assunto já superado em 1990.

Volta a abordar a diversidade de partes, ressaltando que a importadora que constava das declarações de venda de 1989 não é a mesma que foi declinada nos registros de venda do SISCOMEX em 1994 e que é evidente que após cerca de 4 anos o importador não permaneceria esperando o preço do café subir no mercado mundial. A última decisão da Justiça Federal se deu no ano de 1990 e até meados de 1994 as empresas cariocas não haviam exportado o café.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Após decorridos 4 anos, as filiais mineiras das impetrantes do Mandado de Segurança, com identidade jurídica própria, distinta de suas empresas matrizes, utilizaram-se daqueles registros de venda emitidos em 1990 para proceder às exportações declaradas e registradas no SISCOMEX. Os efeitos deste aproveitamento das declarações de venda de 89/90 se limitam às quantidades e aos preços, qualidade do café e destino. Mas as empresas atuadas, não beneficiadas pela coisa julgada, estão realizando suas exportações para outras empresas que não aquelas indicadas nos registros de venda ou declarações de venda emitidas pelo IBC ou pelo Banco do Brasil, com produto de diferente qualidade, sabor, tipo e peneira que aquele inicialmente declarado, sustentando-se singelamente no Decreto 20.910/32.

Manifesta entendimento que o Juízo Federal do Estado do Rio de Janeiro foi induzido a erro, posto que faltou clareza ao pedido da Impugnante quando reiteradamente solicitou que lhe declarasse o direito reivindicado, sem, entretanto, nomeá-lo ou citá-lo expressamente.

Tece outros comentários e finaliza pedindo a improcedência da Impugnação.

Em decisão da 2ª Câmara de Julgamento de 01.07.97 (fls. 93), consubstanciada pelo Acórdão 12.017/97, por maioria de votos, julgou-se improcedente a Impugnação.

A Atuada propôs, então, Embargos de Declaração (fls. 105), os quais, à unanimidade, foram rejeitados em sessão da Câmara de 19.03.98 (fls. 165).

Inconformada a Atuada interpôs Pedido de Reconsideração que originou a decisão consubstanciada no Acórdão n.º 12.998/99/2.ª (fls. 196/198) que, pelo voto de qualidade, excluiu integralmente as exigências fiscais de ICMS e MR (50%).

DECISÃO

Superada, de plano, a condição de admissibilidade capitulada no art. 139 da CLTA/MG, revela-se cabível o reexame da decisão, de ofício.

De início, destacam-se as bem fundamentadas considerações aduzidas na réplica fiscal, quanto à repercussão da decisão judicial no presente contencioso, salientando que não há controvérsia nesse aspecto, uma vez que também a Impugnante manifesta entendimento no mesmo sentido, ao afirmar que a base de cálculo do ICMS não fora submetida a apreciação do Poder Judiciário (fls. 24) e que nenhuma relevância têm as decisões judiciais na determinação do fato gerador ou da base de cálculo (fls. 31).

A confirmar a convergência de posicionamentos, vê-se na decisão proferida, em 1989, pelo Juízo Federal da Décima Vara da Seção Judiciária do Rio de Janeiro (fls. 56), que seu objeto foi “determinar que o Sr. Chefe da Agência Regional do IBC proceda ao registro das declarações de venda de Ouro Fino Importadora Exportadora

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

S.A. pelos valores ora vigentes, sem exigir o prévio depósito de metade da quota de contribuição”.

A outra peça trazida aos autos (fls. 36/50), além de referir-se a empresa diversa, tem decisão no mesmo sentido, qual seja: “que a Autoridade Impetrada se abstenha da cobrança da Quota de Contribuição antes de efetivada a exportação do café”.

Assim, conduz-se a exposição do entendimento mais direcionado à questão tributária ora discutida, sem, contudo, deixar de levar em conta os aspectos relevantes da decisão acima.

A autuação fiscal está fundada no recolhimento a menor do ICMS devido em operações de exportação de café realizadas no período de 01/12/94 a 20/11/95, decorrente da adoção como base de cálculo de preço inferior ao custo de aquisição.

Nos demonstrativos de fls. 08/10 estão indicadas as notas fiscais de entradas e saídas cujos preços foram confrontados e que ensejaram a autuação.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, argumentando, apenas, ser o DECEX o órgão competente para fiscalizar e aprovar operações de comércio exterior.

O argumento é falho na medida em que não se pode sequer afirmar que o DECEX aceitou e aprovou os preços, uma vez que o acatamento e registro das Declarações de Venda Ite foi imposto por ordem judicial, não significando, necessariamente, que os valores declarados, efetivamente, traduzem os valores das operações. Mesmo porque, 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 abrigo a legislação norma impositiva que corrige o comportamento, cabe ao Fisco Estadual competência e dever de agir.

Com referência à multa de revalidação de 50%, questionada pela Impugnante, ela decorre do disposto no artigo 56, inciso II da Lei n.º 6.763/75 e está indissociavelmente ligada à questão de mérito apreciada. Ou seja, se a decisão for no sentido que o imposto recolhido pela Impugnante está de acordo com legislação, não há multa a exigir, entretanto, se a decisão apontar recolhimento insuficiente, prevalece a exigência da multa, por imposição legal.

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.

Saliente-se, ainda, que foi submetido a julgamento neste Conselho outro PTA do mesmo contribuinte, contendo matéria idêntica, cuja decisão foi favorável à Fazenda Pública, conforme Acórdão n.º 11.981/97/3.^a, bem como, PTAs de outros contribuintes, mas tratando da mesma questão, que também foram decididos favoravelmente à Fazenda, conforme Acórdãos n.ºs 11.826/97/2.^a; 11.949/97/1.^a e 11.950/97/1.^a.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

reformada, dando-se provimento ao Recurso de Ofício para restabelecer as exigências do Auto de Infração.

Diante do exposto, em preliminar, nos termos do art. 17, inciso III do Regimento Interno do CC/MG, decidiu o Presidente indeferir o requerimento de suspensão do julgamento protocolado pela Recorrente. No mérito, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, por maioria de votos, em dar provimento ao Recurso de Ofício, para restabelecer as exigências fiscais do Auto de Infração. Vencidos os Conselheiros João Inácio Magalhães Filho (Revisor) e Windson Luiz da Silva que a ele negavam provimento. 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

ES