

Acórdão: 16.656/04/1^a Rito: Ordinário
Impugnação: 40.010109252-87
Recurso de Agravo: 40.030111084-97
Impugnante/Agrav: Companhia Vale do Rio Doce
Proc. S. Passivo: Sacha Calmon Navarro Coelho/Outros
PTA/AI: 01.000141389-62
Inscr. Estadual: 277.024161.03-21
Origem: DF/ Governador Valadares

EMENTA

RECURSO DE AGRAVO - PERÍCIA. A perícia suscitada pelo sujeito passivo mostra-se desnecessária por não envolver questões que requeiram a produção de prova desta natureza, sendo que os elementos constantes dos autos são suficientes para o deslinde da matéria abordada. Recurso não provido. Decisão unânime.

ALÍQUOTA DE ICMS - DIFERENCIAL - OPERAÇÃO INTERESTADUAL - USO, CONSUMO E ATIVO FIXO. Constatado recolhimento a menor bem como falta de recolhimento do diferencial de alíquota referente às aquisições interestaduais de bens destinados ao uso, consumo e ativo fixo. Infração caracterizada nos termos do artigo 43, § 1º, do RICMS/96, Parte Geral. Acolhimento parcial das razões da Impugnante conforme reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a constatação de recolhimentos a menor e falta de recolhimento do diferencial de alíquotas de ICMS incidente nas aquisições interestaduais de bens destinados a uso e consumo do estabelecimento. Exige-se ICMS e MR.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 426 a 440, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 453 a 468.

A Auditoria Fiscal solicita diligência às fls. 473 a 475, que resulta nas manifestações de fls. 486 a 498. A Impugnante se manifesta a respeito (fls. 505 a 519) e o Fisco às fls. 522 a 523.

Indeferido o requerimento de prova pericial (fl.526), o mesmo foi agravado às fls. 533 a 535.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Auditoria Fiscal, em parecer de fls. 538 a 557, opina, em preliminar, pelo não provimento do Recurso de Agravo e, quanto ao mérito, pela procedência parcial do lançamento, pelos valores remanescentes após a reformulação do crédito tributário, excluindo-se, ainda, os valores exigidos sobre as aquisições lançadas sob o C.F.O.P. nº 2.99, exceto a parcela do mês de maio de 1997 relativa à aquisição de “areia tratada p/ locomot”.

A 1ª Câmara de Julgamento exara o despacho interlocutório de fls. 565, não cumprido pela Autuada (fls.570 a 572). A Auditoria Fiscal retorna aos autos (fls. 576) ratificando seu entendimento anterior.

DECISÃO

DA PRELIMINAR

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 podem ser supridos pelas demais provas constantes dos autos.

Versando a autuação sobre recolhimentos de diferencial de alíquotas, os quadros que compõem a peça fiscal, bem como as planilhas demonstrativas trazidas em virtude do despacho de diligência se mostram suficientes para o deslinde das questões que envolvem o tema.

Assim, o requerimento de perícia foi corretamente indeferido, com fundamento no artigo 116, inciso I, da CLTA/MG.

DO MÉRITO

Versa a autuação sobre a constatação de recolhimentos a menor e falta de recolhimentos do diferencial de alíquotas de ICMS incidente nas aquisições interestaduais de bens destinados ao ativo fixo, uso e consumo do estabelecimento. A matéria tem disciplina no RICMS, no caso, o de 1996, art. 2º, II. Nem se suscite quebra do princípio da legalidade, posto que o ditame decorre da igual previsão contida no art. 6º, II, da Lei nº 6.763/75, que assim dispõe:

“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”.

Veja-se, ainda, que a instituição da cobrança tem sua validade na própria Carta, a Constituição de 1988, através dos incisos VII e VIII, do § 2º do artigo 155, os quais, combinados, impõem a cobrança ora discutida.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Como é de conhecimento geral, o art. 97, III, do Código Tributário Nacional outorga à lei, em sentido estrito, o poder de estabelecer a definição do fato gerador. Com tais fundamentos, fica afastado o argumento da ora Impugnante, de que é impossível a “cobrança de diferencial de alíquota na vigência da LC nº 87/96, por falta de previsão legal” (fls. 432).

Interessante, também, gizar que o entendimento encontra eco na doutrina do próprio patrono da Impugnante, que assim leciona em seu magistral “Curso de Direito Tributário Brasileiro”:

“No art. 155, inciso VII, “a” e “b”, ao contrário da imunidade das operações interestaduais com energia elétrica e combustíveis, o constituinte distinguiu entre consumidores finais noutro estado. Na hipótese deste não ser contribuinte, adotou o princípio do ICMS na origem, devendo o imposto pertencer ao estado da origem da operação. Na hipótese de o destinatário ser contribuinte, repartiu entre o estado de destino e o estado da origem da operação a receita do ICMS, cabendo ao estado do destino a diferença entre as suas alíquotas e a interestadual.

Com a Lei Complementar nº 87/96, confirmatória da Constituição, o diferencial de alíquotas gera crédito a favor de quem paga.” (COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 344)

A primeira argumentação dos doutos mandatários da Autuada sustenta ter-se operado a decadência do direito-dever do Fisco de efetuar o lançamento, com fulcro no art. 150, § 4º do CTN/66. Quanto ao tema, este Conselho de Contribuintes tem sedimentada a posição de que ao lançamento de ofício aplicar-se-á o previsto no art. 173, I, também do CTN/66. Assim, sendo os fatos discutidos relativos ao período entre 1997 e 1998, somente em 31 de dezembro de 2002 teria se dado o termo final.

Aliás, destaque-se que o pleito já foi formulado em pelo menos uma outra oportunidade pela Irresignada, como se depreende do Acórdão nº 14.469/02/3ª, colacionado pelo Fisco às fls. 10 e segs.. Veja-se que aquela decisão foi tomada à unanimidade. Ademais, não se vê aqui motivos para que aquela fundamentação seja modificada. Por oportuno, *permissa venia*, se transcreve:

“ABORDA-SE, NUMA PRIMEIRA ANGULAÇÃO DEFENSIVA, QUE O LANÇAMENTO FORMALIZADO NO AUTO DE INFRAÇÃO A FLS. 02/03, CONTÉM CRÉDITO TRIBUTÁRIO ALCANÇADO PELA DECADÊNCIA, COM FINCAS NO ARTIGO 150, § 4º, CTN.

Neste compasso, é imperativo, então, verificarmos os contornos legais do instituto da decadência e seus efeitos no caso focalizado.

Sabemos, de há muito, que a decadência é o desaparecimento do próprio direito pelo simples fato de o credor não o exercer no prazo legal. É instituto de ordem pública utilizado pelo Direito Tributário e tem como fator determinante da extinção do

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

crédito tributário o decurso de prazo por inação do credor, que é o Estado. Corre no período subsequente ao fato gerador e antecedente ao lançamento, após o qual ocorrerá a prescrição.

Nosso legislador tributário, na verdade, denominou "decadência" ao lapso de tempo dentro do qual o crédito tributário deve ser constituído, a partir do lançamento, de modo que, exaurido o intervalo de tempo sem que o sujeito ativo da obrigação tributária tenha exercido seu direito, este extingue-se-á pela decadência ou, vale dizer, caducará. Na prática, significa dizer que com a decadência desaparece o direito subjetivo de exigir a prestação tributária, extinguindo-se por consequência o débito do sujeito passivo; resulta dele a extinção do crédito tributário.

Existem, segundo os renomados tributaristas pátrios, quatro prazos de decadência no CTN: artigo 150, § 4º; artigo 173, incisos I, II e parágrafo único. A exata compreensão desse instituto, portanto, obriga-nos à análise pormenorizada nos dispositivos citados. Vejamos:

"Art. 173 - O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado".

Aqui o legislador referiu-se aos lançamentos ditos por declaração ou de ofício, aqueles em que se dá a direta participação do Fisco, sem qualquer intervenção do sujeito passivo da obrigação tributária. Tal espécie é própria dos tributos que têm como fato gerador uma situação duradoura no tempo, permanente, propiciando, via de regra, à fiscalização possuir um cadastro de dados onde constam registros suficientes para ultimar e efetivar o lançamento. Assim, como exemplo, temos o Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana (IPTU), para os quais as prefeituras dispõem de dados cadastrais propiciadores da materialização do lançamento.

No lançamento por homologação ou auto-lançamento inserem-se os tributos que, por sua natureza, são recolhidos independentemente de prévia e anterior manifestação do sujeito ativo, ou seja, não há nesses tributos a necessidade imperiosa de que o ente tributante os lance para que a prestação tributária se torne exigível. Tais tributos são os chamados indiretos e aqueles em que se evidencia a retenção na fonte: o IPI e o ICMS.

Dessa forma, uma vez pago o tributo, a autoridade administrativa pode: 1) se contentar com o pagamento efetuado, homologando-o expressamente; ocorre aí, portanto, conjuntamente, a constituição e a extinção do crédito tributário, extinguindo em decorrência a obrigação; 2) Não havendo essa ratificação da Fazenda (ou mantendo-se esta em silêncio, anuindo a ele tacitamente), entendendo maior o seu crédito, recusa-se a homologação, tendo um lugar um novo lançamento, agora de ofício.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em ambas as hipóteses, não se pode falar em decadência, pois o lançamento terá sido realizado.

O que pode ocorrer é que um lançamento por homologação, originalmente, transfigure-se em modalidade distinta, qual seja, lançamento de ofício, ante a inexistência ou omissão quanto à obrigação cumprida pelo sujeito passivo da obrigação tributária. Nesta hipótese, o que deflui é o prazo para a autoridade manifestar sua aquiescência, ou ao revés sua negativa, expressando-o mediante o lançamento de ofício. Assim, o prazo em que se dá, ainda que tacitamente, o lançamento é decadencial, pois com o seu transcurso há nítido impedimento para a Administração Pública proceder ao lançamento de ofício. Claro está, pois, que o que é decadencial é o prazo relativo ao lançamento de ofício e não ao dito por homologação.

Referindo-se, portanto, aos lançamentos de ofício e por declaração, o texto legal aponta para a seguinte aplicação de ordem prática: se tais lançamentos são cabíveis no ano "X", deverão ser efetivados no ano "X" + 5 (cinco) anos, sob pena de iniludível caducidade. Assim, o direito da Administração Pública decai em cinco anos, não considerado o exercício corrente, em que o lançamento (de ofício ou por homologação) deveria ter-se realizado, mas não se materializou a contento.

Caso o lançamento seja efetuado e posteriormente anulado por vício formal, a contagem do prazo iniciar-se-á da data da decisão definitiva (administrativa ou judicial) que anulou aquele lançamento. É o que dispõe o inciso II do art. 173 do CTN:

"Art. 173 - (...)

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado".

Terceira hipótese é prevista no parágrafo único do mesmo art. 173 do CTN:

"Art. 173 - (...)

Parágrafo único - O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento".

Cuida-se na hipótese legal, ora enfocada, do caso em que a autoridade administrativa principia procedimento de averiguação, quando então o prazo decadencial terá sua contagem iniciada a partir da notificação feita ao sujeito passivo tributário, para que a Administração constitua definitivamente o crédito em face dele dirigido.

Nessa hipótese, a medida preparatória tem a função, apenas, de antecipar a contagem. Significa dizer, se a contagem do prazo decadencial já se iniciou, a medida preparatória não será, para essa finalidade, considerada, pois o prazo a que se refere o

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

parágrafo único é para constituir crédito e não para iniciar sua constituição. Assim, o preceito em comento lança seus efeitos no sentido de antecipar o prazo decadencial, e não no de interrompê-lo, caso ele já tenha sido iniciado.

Quarta hipótese é ventilada no artigo 150, § 4º, CTN, verdadeiro fundamento da asserção defensiva nestes autos, da qual valemo-nos do escólio do Professor José Alfredo Borges:

"De se ressaltar que a Constituição Federal de 1988 contempla expressamente as figuras da decadência e da prescrição tributárias, determinando, em seu artigo 146, inciso III, alínea "b", que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre prescrição e decadência tributárias, dentre outras matérias.

Desta forma, se dúvidas existiam sobre a força vinculante dos dispositivos acima citados do Código Tributário Nacional, com relação aos Estados, Distrito Federal e Municípios, estas foram espancadas de vez. Bem como restou determinado expressamente que é matéria sujeita a tratamento exclusivo por lei complementar federal, de caráter nacional portanto.

Vem então a indagação: cuidando o parágrafo 4º, do artigo 150, do Código Tributário Nacional, de um prazo decadencial, como afirmam alguns Autores, aplicável aos tributos sujeitos ao chamado lançamento por homologação, poderia tal disposição prever – como o fez – a possibilidade da lei ordinária do ente tributante estabelecer um prazo diverso do ali fixado para a homologação?

Induidosamente sim, e por um motivo muito simples: o prazo estabelecido para a homologação, bem como a extinção do crédito determinada pelo seu transcurso *in albis*, não se caracterizam como uma hipótese de decadência. A extinção do crédito não se opera por caducidade do direito, e sim pela homologação ficta do pagamento antecipado pelo contribuinte, tudo na conformidade do que dispõe o artigo 156, inciso VII do CTN, que contém menção expressa ao parágrafo 4º do artigo 150. Se se tratasse de decadência, a hipótese extintiva do dispositivo citado do artigo 150, não haveria necessidade de mencioná-la em inciso apartado no artigo 156, pois a extinção ocorreria por força da aplicação do inciso V, que arrola a decadência dentre as modalidades de extinção do crédito tributário.

A homologação de pagamento mencionada no artigo 150, parágrafo 4º, que se opera pelo decurso do prazo *in albis*, é uma homologação ficta. E o fato de não ter havido recolhimento do tributo, por ter o pagamento sido feito mediante compensação pela utilização de crédito decorrente da regra da não-cumulatividade – caso dos impostos não cumulativos ICMS e IPI – ou de outra origem (crédito presumido, por exemplo), não altera em nada a situação, continuando a ser o ato administrativo ficto uma homologação de pagamento, com todas as suas conseqüências legais.

Vê-se, então, que o CTN, em seu artigo 173, que trata do prazo decadencial, estabelece que o que é atingido pela caducidade é o direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário, constituição esta, segundo o artigo 142 do mesmo CTN,

que se daria através do lançamento. No entanto, o artigo 156, inciso V do CTN arrola a decadência entre as formas extintivas do crédito tributário. Ou seja, a decadência extinguiria um crédito que não estaria ainda constituído pelo lançamento. Se tomados os dois dispositivos em sua literalidade existe nítida contradição entre os mesmos, que tem de ser enfrentada e resolvida, para se fixar o âmbito de aplicação dos dispositivos mencionados. Para tanto, há que se verificar a natureza e os efeitos do lançamento.

De fato, não passa o lançamento de ato de formalização do crédito tributário, de determinação de seu *quantum* e dos sujeitos que vão integrar seus pólos, passivo e ativo, crédito este surgido, juntamente com a obrigação tributária, quando da ocorrência do fato gerador.

É bom ressaltar, ademais, que o lançamento não é da essência de todo tributo, pois existem hipóteses em que tal ato é dispensável. A indispensabilidade do lançamento é defendida por alguns estudiosos do Direito Tributário em virtude de uma interpretação equivocada do parágrafo único do artigo 142 do CTN, que menciona a obrigatoriedade do lançamento. É obrigatório, sim, mas naquelas hipóteses em que se revele necessário. Como, por exemplo, no caso do ICMS e do IPI, tributos sujeitos ao denominado lançamento por homologação, e nos quais o ato de lançamento comumente não ocorre, por estar a cargo do contribuinte a apuração do valor a recolher, quando e se concretizado o fato tributário, bem como está obrigado a efetuar o pagamento sem a verificação de seus cálculos pela administração fazendária respectiva. Agora, se o contribuinte não apura o valor a recolher, nem efetua o pagamento do que apurou, ou o faz insuficientemente, aí sim, estará determinada a necessidade e, portanto, a obrigatoriedade da autoridade administrativa fazer o lançamento de ofício. Quanto a homologação do lançamento, na realidade, só ocorre a ficta, pois nenhuma das pessoas políticas investidas na competência impositiva de tributos sujeitos ao chamado lançamento por homologação adotam a prática de homologar os pagamentos antecipados pelos contribuintes obrigados a tanto, por força de lei.

Uma observação final se impõe: o lançamento, ato de formalização do crédito tributário surgido com a instauração da relação jurídica tributária, diante da ocorrência do fato gerador respectivo, descrito na norma tributária, é o marco entre as duas figuras extintivas do crédito tributário pelo decurso de tempo, a decadência e a prescrição. Até o lançamento opera-se a decadência, que fulmina o direito ao crédito tributário e extingue este, pela sua não formalização (seu não exercício) no prazo assinalado na lei. Após formalizado o crédito pelo lançamento, opera-se a prescrição, quando e se ocorrentes seus pressupostos legais. Este é um ponto sobre o qual não há dissenso.

Como já dito, o ICMS é um tributo sujeito, normalmente, ao denominado lançamento por homologação, assim considerado aquele em que a autoridade administrativa, tomando conhecimento do pagamento antecipado do imposto – sem prévio exame da autoridade incumbida do lançamento, pois – expressamente homologa tal ato.

O que se constata, então, é que este lançamento, que ocorre com a homologação, no que diz respeito ao ICMS, a rigor inexistente, pois não se tem notícia de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

nenhuma Unidade Federada – Estado-membro ou Distrito Federal – que adote sistematicamente tal prática, de homologação expressa de pagamento feitos por contribuintes a título de ICMS. Daí porque vem se firmando a tese de que o lançamento não seria ato administrativo inerente a todo tipo de tributo, mas apenas àqueles em que o pagamento é antecedido pela formalização do crédito tributário pela autoridade administrativa, que intima o contribuinte da lavratura de tal ato, assinalando ao mesmo o prazo em que o crédito deverá ser pago.

Como no ICMS não há, necessariamente, tal formalização antecedendo o pagamento da obrigação tributária, como visto, não é da essência deste imposto o ato de lançamento.

Agora, prevê o Código, em seu artigo 150, parágrafo 4º, uma homologação ficta, pelo decurso do prazo de cinco anos da ocorrência do fato gerador, nas hipóteses em que o contribuinte efetue o pagamento do ICMS, no valor por ele apurado, sem prévio exame da autoridade fazendária. Esta homologação ficta só seria afastada, incorrendo, portanto, se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. E tal homologação ficta, já o dissemos linhas atrás, conquanto se constitua em uma forma de extinção do crédito tributário, também, não se confunde com a decadência, que igualmente opera tal extinção.

É importante, contudo, fixar-se o que estará alcançado pela homologação ficta, pois, se até esta ocorrer poderá a administração exigir qualquer diferença porventura não recolhida pelo contribuinte, o mesmo não se poderá dizer quando escoado o prazo de cinco anos para sua ocorrência, se outro não tiver sido fixado pela lei estadual. Após o decurso de tal prazo, e ocorrida a homologação ficta, só poderá a administração proceder à formalização de créditos não alcançados pela homologação ficta, porque não pagos, ou se comprovada a existência de dolo, fraude ou simulação no procedimento do contribuinte de apuração do quantum recolhido.

Isto porque o prazo para que ocorra a homologação ficta se vence, sempre, antes dos prazos decadenciais previstos no artigo 173, e , até que vençam estes últimos, poderá a administração proceder à formalização do crédito não alcançado pela homologação ficta.

Desta forma, o crédito sujeito à homologação ficta é apenas aquele que foi apurado pelo contribuinte, quando da ocorrência do fato gerador respectivo, e pago à época própria, assinalada na legislação ordinária do ente tributante. E, no seu procedimento de apuração, não poderá ter o contribuinte praticado nenhum ato doloso, fraudulento ou simulado, para obter um resultado menor do que o que seria devido por força da lei instituidora do gravame.

O que se presume legalmente ocorrido com o transcurso do prazo é a homologação do pagamento. Se não houve este, não há como presumir ocorrida uma homologação de ato inexistente. E, ainda que existente pagamento, se este for insuficiente e se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação para ensejar esta diminuição do *quantum* devido, estará afastada a presunção legal da homologação ficta.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

De se registrar que a homologação ficta do pagamento do crédito tributário se opera em relação a cada crédito de per se, decorrente de cada fato tributário isoladamente considerado, eis que o ICMS grava operação por operação, e não um conjunto de operações realizadas em um período determinado. O regime de apuração por períodos, conforme determina a legislação, se constitui em simplificação que não tem o condão de alterar o tratamento jurídico da extinção do crédito tributário através da homologação ficta e da decadência.

Fora daí, cai-se nas regras gerais estabelecidas no artigo 173 do CTN para a decadência. (Boletim do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais, nº 26, 1.995, págs. 19/27).

Sobrevém, da lição do renomado Professor, a conclusão inarredável de que a extinção do crédito que se opera pela homologação ficta prevista no artigo 150, parágrafo 4º, CTN, em virtude do transcurso *in albis* do prazo para a homologação efetiva, não se confunde com a decadência, sendo modalidade de extinção do crédito tributário diferenciada desta última, conforme prevê o inciso VII do art. 156 do CTN.

Exemplificando, com dados extraídos dos autos: No mês de janeiro/96, a Autuada, no recesso de sua escrita fiscal, apurou um crédito tributário relativo a diferencial de alíquotas no importe de R\$10.448,57, pagando-o na data de 21.02.96 (confira-se a fls. 23). Este pagamento à luz do artigo 150, § 4º, CTN, teve a sua homologação ficta consumada em janeiro/01, não tendo sido maculado pelo dolo, fraude ou simulação. Entretanto, o Fisco, aferindo os elementos da escrituração da Notificada, constatou que a mesma é devedora do Erário no importe de R\$10.538,24 e não de R\$10.448,57, como apurara unilateralmente. Para a diferença encontrada (R\$89,67), portanto, não ocorreu a homologação ficta do pagamento inculpada no artigo 150, § 4º, CTN, abrindo-se a possibilidade do Fisco promover o lançamento de ofício desde que este se fizesse dentro do prazo estipulado no artigo 173, inciso I, CTN. O Auto de Infração a fls. 02/03, formalizando o lançamento tributário contendo esta e as exigências fiscais relativas aos demais meses, foi recebido em 27.12.2001, antes da caducidade do direito fazendário, cujo marco final seria o dia 01.01.2002.

Assim, acreditamos que o lançamento tributário encerrado no Auto de Infração em tela não foi alcançado pela decadência, ou melhor, pela homologação ficta do pagamento expressa no artigo 150, § 4º, CTN, como ventilado pela Defesa.

Incumbe, doravante, verificar se, no caso vertente, os itens sobre os quais recai a exigência fiscal são passíveis da cobrança do diferencial de alíquotas pretendido.

As entradas envolvidas no auto de infração são aquelas classificadas pelo Sujeito Passivo sob os códigos fiscais de operações n°s: 2.14, 2.91, 2.97, 2.98 e 2.99. Para que se tenha o entendimento do que tratam tais códigos, leia-se o que prevê o art. 189 da parte geral do RICMS/96:

Art. 189 - As operações relativas à circulação de mercadorias e às prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

comunicação, realizadas pelo contribuinte, serão codificadas mediante utilização do Código Fiscal de Operações e Prestações (CFOP) e do Código de Situação Tributária (CST), constantes do Anexo XVIII.

§ 1º - As operações e prestações relativas ao mesmo código fiscal serão aglutinadas em grupos homogêneos, para lançamento nos livros fiscais, para preenchimento da Declaração do Movimento Econômico e Fiscal (DAMEF) e da Guia de Informação das Operações e Prestações Interestaduais (GI/ICMS) e para atender a outras hipóteses previstas na legislação tributária.

§ 2º - O CFOP e o CST são interpretados de acordo com as Notas Explicativas a eles anexas”.

No referido Anexo pode-se ler:

CÓDIGO FISCAL DE OPERAÇÕES E PRESTAÇÕES E
CÓDIGO DE SITUAÇÃO TRIBUTÁRIA

(a que se refere o artigo 189 deste Regulamento)

“NOTAS EXPLICATIVAS DO CÓDIGO FISCAL DE OPERAÇÕES
E PRESTAÇÕES

DAS ENTRADAS DE MERCADORIAS E BENS E DA AQUISIÇÃO
DE SERVIÇOS

2.00 - ENTRADAS E/OU AQUISIÇÕES DE SERVIÇOS DE
OUTROS ESTADOS

Compreenderão as operações em que o estabelecimento remetente esteja localizado em outra unidade da Federação.

2.14 - Compras para utilização na prestação de serviços: As entradas de mercadorias a serem utilizadas na prestação de serviços.

2.90 - OUTRAS ENTRADAS, AQUISIÇÕES E/OU
TRANSFERÊNCIAS

2.91 - Compras para o ativo imobilizado: As entradas por compras destinadas ao ativo imobilizado.

2.97 - Compras de materiais para uso ou consumo: As entradas por compras de materiais destinados ao uso e consumo.

2.98 - Transferências de materiais para uso ou consumo: As entradas de materiais para uso ou consumo transferidos de outros estabelecimentos da mesma empresa.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

2.99 - Outras entradas e/ou aquisições de serviços não especificados: As entradas de mercadorias, bens e serviços, não compreendidos nos códigos anteriores, qualquer que seja a natureza jurídica ou econômica da operação, tais como:

Efeitos de 01/08/96 a 24/08/98 - Redação original deste Regulamento:

"- retornos de remessas para venda fora do estabelecimento;"

- retornos de depósitos fechados e/ou armazéns-gerais;

- retornos de mercadorias remetidas para industrialização e não aplicadas no referido processo;

- entradas por doação, consignação e demonstração;

- entradas de amostras grátis e brindes".

É fácil perceber que as aquisições classificadas sob os códigos 2.91, 2.97 e 2.98 estão sujeitas ao diferencial de alíquotas, pelas suas próprias descrições. Note-se que a Autuada não redarguiu seus próprios atos de escrituração de maneira específica, analítica. Jamais denunciou espontaneamente a utilização equivocada dos citados códigos. Infere-se que, ao tempo dos lançamentos, os efetuou presumivelmente de maneira correta.

Confirmam a assertiva os itens descritos nos relatórios que compõem os autos, fls. 022 a 398. Tome-se como exemplo o seguinte: às fls. 20 estão indicadas aquisições sob o código 2.91 no mês de setembro de 1997. Constam de fls. 84 descrições de "cordoalha aço", "cabo aterramento", "cabo controle", "caixa modular", "forma solda", "pó para solda", "areia solda", "bujão cadinho", "forro cadinho", "grampo denik", "almofada p/ dorm aço", "cabo cob pl", "cabo m24" e "cabo cob pvc".

No exemplo, como nos demais casos, não se identifica qualquer equívoco na classificação dada pela Autuada aos itens e, por conseqüência, conclui-se pela correção da cobrança do diferencial de alíquota nas aquisições feitas sob os códigos 2.91, 2.97 e 2.98.

Mostrar-se-ia precipitada a adoção de igual inferência no que tange às aquisições feitas sob os códigos 2.14 e 2.99, já descritos acima. Nestes casos, há que se verificar para cada item a pertinência da cobrança em tela.

Da análise dos relatórios que compõem a peça fiscal é possível concluir-se pela correção parcial do feito, nos casos em que, pela descrição dos itens veiculados pelos documentos fiscais apontados nos relatórios intitulados "Relatório Auxiliar do

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Livro de Apuração do ICMS”, fica indubitado que aludem a bens sujeitos ao diferencial.

Todavia, nos casos de dúvida, houve por bem a Auditoria Fiscal perquirir o Fisco sobre a composição de alguns valores, minuciosamente apontados às fls. 473 a 475. Em resposta, foram formulados os quadros de fls. 488 a 491. As descrições trazidas pelas ilustres autoridades não lograram afastar totalmente as dúvidas quanto à natureza dos materiais adquiridos.

No que tange às aquisições efetuadas sob o C.F.O.P 2.14, os citados relatórios, nos casos em que oferecem a descrição dos itens envolvidos, trazem, invariavelmente bens destinados a uso ou consumo do estabelecimento.

Para fins de exemplificação, tome-se o mês de dezembro de 1998, onde a exigência incide sobre os itens: “forro cadinho”, “parafuso tala isolante”, “tala isol. c/núcleo tr68”, “kit junta isol. col.”, “jacaré nr.10 tr68”, “agulha esq. nr.20 tr68”, “agulha dir. nr.20 tr68” e “jacaré nr.20 tr68”. Note-se que tais itens também são verificados usualmente com lançamentos sob códigos de materiais de uso ou consumo, ou de ativo imobilizado, a teor do que ocorre com as talas (2.97, fls. 046), os parafusos para tala (2.98, fls. 062), os jacarés (1.98, fls. 068) e forros cadinho (2.91, fls. 101).

Quanto ao valores cuja origem não foi previamente passível de identificação, o Fisco reformulou o crédito tributário, promovendo algumas exclusões, como se vê nos quadros de fls. 488 a 497.

Por derradeiro, passa-se à verificação dos valores lançados sob CFOP 2.99. Quanto a estes, após a análise dos autos e do atendimento à diligência da Auditoria Fiscal, somente se pode identificar a aquisição de “areia tratada para locomotiva, adquirida em maio/97. Certo é, no entanto, que a Autuada adquiriu tais produtos, não obstante o Fisco não os tenha identificado. Mais certo, ainda, é que o Fisco não os identificou em razão da desídia da Impugnante, que não obstante as intimações fiscais não apresentou os registros eletrônicos da escrituração fiscal.

Visando sanar tal situação, a 1ª Câmara de Julgamento, em sessão de 10.12.03 (fls. 565) exarou despacho interlocutório determinando a identificação das mercadorias lançadas nos códigos 2.14 e 2.99, dentre outras providências, no prazo 60 (sessenta) dias.

A Impugnante requereu prorrogação de prazo, sendo concedido novo prazo de igual tamanho (fls. 572). Ainda assim, nada apresentou em sua defesa.

Desta forma, considerando que os lançamentos no CFOP 2.99 se referem a outras aquisições além daquelas identificadas nos demais códigos, resta claro que as aquisições ali descritas não se referem a insumos que geram crédito do imposto. Portanto, via de regra, ensejam o recolhimento do diferencial de alíquota, hipótese somente descartada se demonstrados pela Autuada que os produtos adquiridos não se sujeitam a tal recolhimento. Nada provando, legítimas são as exigências fiscais, uma vez que a presunção de legitimidade não foi torpedeada pela defesa.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por outro lado, não há que se falar em crédito financeiro, uma vez que a LC 87/96 restringe, ao cumprir mandamento constitucional, a apropriação de créditos, resultando em sistema misto, nem só físico, mas também não integralmente financeiro.

No que se refere à transferência de mercadorias, a Autuada não comprovou a desoneração pelo Estado do Espírito Santo, única hipótese que dispensaria o recolhimento do diferencial de alíquotas. Destaca-se, por oportuno, que pela legislação tributária mineira, a transferência de mercadorias entre estabelecimentos de um mesmo titular constitui fato gerador do imposto, e, por obviedade, constitui-se em operação regularmente tributada pelo ICMS, sendo aplicável, na espécie, o disposto no art. 88, II, da CLTA/MG.

Quanto aos insumos, em se tratando de prestação de serviço de transporte, nos termos da legislação mineira, as únicas aquisições desta natureza são combustíveis, lubrificantes, pneus e câmaras de ar de reposição e material de limpeza, ex vi do § 4º, do art. 66, da Parte Geral do RICMS/96 e seu equivalente no RICMS/91.

Os demais produtos, se uso/consumo ou ativo, estão sujeitos ao recolhimento da exação fiscal, ainda que venham gerar créditos do imposto, como na hipótese das aquisições para o ativo imobilizado, ainda que dependentes de outras interpretações, como na hipótese de alheiros e de bens imóveis, como no caso dos materiais destinados às vias férreas.

As arguições quanto à utilização da taxa SELIC não encontram amparo em sede administrativa.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, negar provimento ao Recurso de Agravo Retido. No mérito, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco às fls. 492/496. Vencida, em parte, a Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão (Revisora) que o julgava parcialmente procedente, para além da alteração promovida pelo Fisco, adequar o lançamento às alterações propostas pela Auditoria Fiscal no parecer de fls. 538/557. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Marcelo Aguiar Machado. Participaram do julgamento, além do signatário e da Conselheira supracitada, os Conselheiros Mauro Rogério Martins e Windson Luiz da Silva.

Sala das Sessões, 27/07/04.

Roberto Nogueira Lima
Presidente/Relator

RNL/EJ/