

Acórdão: 15.385/01/1^a
Impugnação: 40.010100670-01
Impugnante: Sociedade Industrial de Máquinas Alimentícias Ltda
PTA/AI: 01.000100574-29
Inscrição Estadual: 525.584007-0052
Origem: AF/Pouso Alegre
Rito: Ordinário

EMENTA

ALÍQUOTA DE ICMS - DIFERENCIAL - FALTA DE RECOLHIMENTO. Evidenciado a falta de recolhimento do ICMS relativo ao diferencial de alíquotas devido pela aquisição de equipamento para o ativo imobilizado, apurado através de Verificação Fiscal. Excluídas as exigências relacionadas às mercadorias que constituem produto intermediário e a mercadoria dispensada de recolhimento, por força do disposto no § 13 do art. 71 do RICMS/96. Exigências fiscais parcialmente mantidas.

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - AQUISIÇÃO DE MATERIAL DE USO/CONSUMO. Constatado, através de Verificação Fiscal Analítica, recolhimento a menor de ICMS, em que foram estornados créditos indevidamente aproveitados relacionados a mercadorias adquiridas, de outra unidade da Federação, para uso e consumo do estabelecimento. Reformulado o crédito tributário. Excluídas as parcelas de ICMS E MR relativas ao estorno dos créditos relacionados às mercadorias que constituem produto intermediário (as mesmas citadas no item anterior). Exigências fiscais parcialmente mantidas.

MERCADORIA - SAÍDA DESACOBERTADA - CONCLUSÃO FISCAL. Imputação fiscal de saída de mercadoria desacobertada de documento fiscal e sem pagamento do ICMS. Acolhimento parcial das razões da Impugnante, que resultou na reformulação do crédito tributário. Entretanto, tendo sido constatada a ocorrência de imperfeições técnicas nas conclusões efetuadas pelo Fisco, justifica-se o cancelamento das exigências fiscais.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação foi motivada pelas seguintes irregularidades:

- * Falta de recolhimento do ICMS relativo ao diferencial de alíquotas devido pela entrada de mercadorias para uso, consumo ou imobilização, nos exercícios de 1992, 1993, 1994;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- * Recolhimento a menor de ICMS apurado através de VFA, em que foram estornados créditos indevidamente aproveitados relacionados a mercadorias adquiridas para uso e consumo do estabelecimento, nos exercícios de 1992, 1993, 1994;
- * Saída de mercadorias sem documento fiscal e sem pagamento do ICMS nos meses de janeiro a junho de 1993, apuradas através de conclusões fiscais.

Exigência das parcelas de ICMS, MR (50%), MI (20%).

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu representante legal, Impugnação às fls. 162/170.

O Fisco, acatando parcialmente as razões da Impugnante, reformula o Auto de Infração (fls. 317), enviando ao Contribuinte novo DCMM, que resulta na juntada de documentos de fls.321/324.

Em manifestação de fls. 337/343, o Fisco refuta as alegações da defesa, requerendo, ao final, a improcedência da Impugnação.

A Auditoria Fiscal, em parecer de fls. 318/376, opina pela procedência parcial do lançamento.

DECISÃO

As exigências consubstanciadas no presente Auto de Infração são relacionadas a diversas irregularidades apontadas pelo Fisco, que analisaremos separadamente.

Ainda na fase de **TO** o contribuinte recolheu os valores relativos aos itens 6.1e 6.2 da peça fiscal, que exigiam ICMS, MR e MI pelo calçamento de notas fiscais, conforme DAE's de fls. 134/135.

Embora no decorrer de sua defesa a Impugnante afirme que efetuou o pagamento relativo a outras irregularidades exigidas no Auto de Infração, isto não ocorreu; as cópias de DAE's anexadas às fls. 171 são cópias das mesmas DAE's de fls. 134/135 e se referem exclusivamente ao pagamento das exigências relativas aos valores exigidos nos itens do **TO** retrocitados, conforme demonstrativo anexo.

Tampouco é válido o argumento de que não foi informado sobre o indeferimento dos fatos novos, conforme atesta a documentação de fls. 145/146.

Em relação à Re-ratificação do Auto de Infração de fls. 317, devem ser desconsideradas as alterações promovidas pelo Fisco nas infringências, uma vez que a reabertura do prazo de dez dias é prevista na CLTA/MG apenas no caso de reformulação do crédito tributário.

De qualquer forma, a falta dos dispositivos legais que o Fisco pretendeu acrescentar ao Auto de Infração não prejudica o lançamento, uma vez que as

infringências citadas no AI original tipificam suficientemente as irregularidades cometidas; haja visto que a defesa apresentada pela Impugnante, desde a fase de **TO**, foi completa e abrangente, referindo-se a todas as infrações relacionadas na peça fiscal.

Do estorno de créditos e das exigências relativas ao diferencial de alíquotas

Através de Verificação Fiscal Analítica – fls. 124/133 – o Fisco estornou os créditos relativos às notas fiscais relacionadas às fls. 19/21, ao argumento de que as mercadorias nelas constantes se tratam de mercadorias destinadas a uso e consumo do estabelecimento, tampouco sendo consumidos no processo industrial, cujo crédito é vedado, a teor do disposto no artigo 153, incisos II e III.

Em relação a estas mesmas mercadorias, quando adquiridas de outra unidade da Federação, e em relação a outras relacionadas às fls. 119/125, o Fisco exige o ICMS devido pelo diferencial de alíquotas.

As exigências relativas ao estorno dos créditos levado a efeito nas VFA's devem ser analisadas em conjunto com as exigências relativas ao diferencial de alíquotas de vários produtos, por estarem intimamente relacionadas entre si. A imputação fiscal é de que os créditos estornados se referem a aquisição de produtos de uso e consumo do estabelecimento, de forma que além de não ensejar o aproveitamento dos créditos a eles relacionados, ainda importam no recolhimento da diferença de alíquota no caso de terem sido adquiridas de outra unidade da Federação – artigo 153, inciso II e artigo 2º, inciso II do Decreto 32.535/91.

Às fls. 19/21 dos autos se encontram relacionadas as notas fiscais lançadas na VFA de fls. 124/133, em relação às quais o Fisco estornou os créditos, sendo que as cópias dos documentos se encontram anexados às fls. 22/116; já as notas fiscais objeto das exigências relativas ao diferencial de alíquota se encontram relacionadas às fls. 119/125.

A Impugnante reconhece que parte dos produtos foram realmente adquiridos para uso e consumo do estabelecimento, mas se insurge contra as exigências fiscais relacionadas com produtos que afirma serem produtos intermediários, utilizados na produção industrial, sendo consumidos em contato direto com o produto industrializado. Ainda na fase de **TO** apresenta relação das notas fiscais cujo estorno considera correto e daquelas relativas aos produtos intermediários, em relação às quais não caberia a exigência do diferencial de alíquotas, propondo novos cálculos e anexando notas explicativas sobre cada um dos produtos que considera intermediários – ver fls. 139/143.

Após a lavratura do Auto de Infração, ao impugnar o lançamento, novamente a Autuada relaciona os produtos que considera intermediários, explicando com detalhes a sua utilização no processo industrial – ver fls. 162/163 – e anexa cópias das notas fiscais às fls. 172/310.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Da análise dos documentos e das explicações fornecidas pela Autuada, depreende-se que a celeuma gira em torno de ferramentas que, via de regra, são consideradas como sendo de uso e consumo do estabelecimento, por serem utilizadas na manutenção das máquinas e equipamentos da indústria.

No entanto, há que se considerar, neste caso, que a indústria fabrica máquinas e equipamentos industriais, portanto existe a utilização efetiva das ferramentas em contato direto com o produto que se industrializa, nos exatos termos previstos pela IN SLT/01/86 e no artigo 144, inciso II, letra “b” do RICMS/91.

Dispõe a citada norma legal que não se consideram consumidas imediata e integralmente os produtos, como ferramentas, instrumentos ou utensílios, que embora se desgastem ou deteriorem no processo de industrialização - como aliás ocorre em qualquer bem ao longo do tempo - não se esgotam de maneira contínua, gradativa e progressiva, até o completo exaurimento, na linha de produção e ainda que igualmente não são considerados produtos consumidos imediata e integralmente no processo de industrialização as partes e peças de máquina, aparelho ou equipamento, pelo fato de não se constituírem em produto individualizado, com identidade própria, mas apenas componentes de uma estrutura estável e duradoura, cuja manutenção naturalmente pode importar na substituição das mesmas.

No entanto, o inciso V excepciona desta conceituação as partes e peças que, mais que meros componentes de máquina, aparelho ou equipamento, desenvolvem atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção, em contacto físico com o produto que se industrializa, o qual importa na perda de suas dimensões ou características originais, exigindo, por conseguinte, a sua substituição periódica em razão de sua inutilização ou exaurimento, embora preservada a estrutura que as implementa ou as contém.

Tal é a situação descrita pela Impugnante em relação às **brocas** – destinadas a perfurar as chapas de ferro e aço a fim de que sejam aplicados rebites ou parafusos com porcas para união das peças, aos **machos e cossinetes** – destinados a fazer roscas internas nas peças, aos **bitz e frezas** – destinados a fazer sulcos para encaixe e trilhos para as partes corredejas, às **limas e lixas** – destinadas a retirar o excesso de solda, os rebarbos de cortes e furos, dar polimento ao produto e às **folhas de serras** – destinadas a cortar as chapas de ferro e aço.

A Impugnante, inclusive, diferencia estes produtos daqueles que lhes servem de apoio ou suporte, tais como torno de bancada, máquina perfuratriz, máquina de serra, esmerilhadeira e que constituem o imobilizado da empresa, tendo desgaste natural ao longo do tempo.

O Fisco informa às fls. 338, por ocasião da manifestação fiscal, que em razão das alegações do contribuinte foi realizada visita à fábrica para verificar as condições em que tais ferramentas participam do processo de fabricação. Diz que *“foram apresentadas as diversas ferramentas bem como informado que sua utilização se faz em contato direto com as chapas de aço inoxidável, matéria prima dos produtos fabricados, com desgaste contínuo e integral. Contudo a explicação dada na fábrica não foi comprovada por demonstração efetiva, nada se provando em favor do que se*

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

afirmou na Impugnação. Ao contrário, verifica-se que as ferramentas adquiridas pela autuada tem as características adequadas para a finalidade de sua utilização.”

O Fisco, afinal, não rebateu de forma contundente as assertivas da Autuada; dizer que as ferramentas tem as características adequadas para a finalidade de sua utilização é o mesmo que dizer que as serras servem para serrar, as brocas para furar, as frezas para fazer sulcos. O mais importante no caso, que diz respeito ao mérito da questão, é estabelecer se tais produtos, neste caso específico, são utilizados na linha de produção, desgastando-se até seu exaurimento, em contato com o produto fabricado, sendo imprescindíveis para a obtenção do produto final.

A descrição do uso dos produtos fornecida pela Autuada indica que sim; com a visita à fábrica, houve a oportunidade para o Fisco afirmar o contrário, indicando de que outra forma eles são utilizados, mas isto não ocorreu.

Conforme exposto antes, trata-se de uma situação peculiar em que o produto fabricado é uma máquina industrial, de forma que é aceitável (e lógico) que tais ferramentas, normalmente consideradas como sendo materiais de uso e consumo, por se destinarem à manutenção de máquinas e equipamentos do ativo imobilizado das indústrias, no presente caso sejam considerados produtos intermediários, por se desgastarem gradativamente em contato direto com os equipamentos fabricados.

Tampouco a classificação na conta denominada “Despesas com ferramentas” tira delas a característica de produto intermediário, se elas se desgastam na linha de produção, em contato físico com o produto que se industrializa.

Ressalte-se que o fato da Autuada ter efetuado recolhimentos de valores a título de diferencial de alíquotas no decorrer do período fiscalizado, conforme constante da escrituração do RAICMS, demonstra que em relação a alguns produtos (que o Fisco não informa quais são) ela agiu em conformidade com a legislação, considerando que em relação aos mesmos o imposto era devido. Caso estes recolhimentos se referissem a produtos idênticos aos que ora se discute, naturalmente teria o Fisco trazido aos autos esta comprovação.

Dos produtos listados pela Autuada, excluem-se da classificação de produto intermediário somente as ponteiras, que nos dizeres da própria autuada se *destinam à fabricação de engrenagens e coroas dentro da própria fábrica, segundo projeto da máquina que está sendo produzida*, ou seja, são utilizadas numa linha marginal da produção.

E a IN SLT/01/86 estabelece expressamente que *por consumo imediato entende-se o consumo direto, de produto individualizado, no processo de industrialização; assim, considera-se consumido diretamente no processo de industrialização o produto individualizado, quando sua participação se der num ponto qualquer da linha de produção, mas nunca marginalmente ou em linhas independentes, e na qual o produto tiver o caráter de indiscutível essencialidade na obtenção do novo produto.*

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Portanto, as brocas, machos e cossinetes, bitz e frezas, limas, folhas de serra e lixas podem ser considerados produtos intermediários, conforme disposto na norma legal já citada:

II - Por consumo integral entende-se o exaurimento de um produto individualizado na finalidade que lhe é própria, sem implicar, necessariamente, o seu desaparecimento físico total; neste passo, considera-se consumido integralmente no processo de industrialização o produto individualizado que, desde o início de sua utilização na linha de industrialização, vai-se consumindo ou desgastando, contínua, gradativa e progressivamente, até resultar acabado, esgotado, inutilizado, por força do cumprimento de sua finalidade específica no processo industrial, sem comportar recuperação ou restauração de seu todo ou de seus elementos.

A autuada se insurge, ainda, contra a exigência de diferença de alíquotas relativa às notas fiscais que especifica, por se tratar de aquisição de máquinas constantes do Anexo V do Decreto 32.535/91, em que o recolhimento está dispensado por disposição contida no § 13, artigo 71 do mesmo diploma legal.

Abaixo, consideramos a situação de cada uma das notas fiscais, em conformidade com a legislação vigente à época:

NF 2157 de 01.04.93 – fl. 246 – relativa a um torno cuja classificação fiscal é 84.58.99.04.00

A legislação vigente à época – artigo 71 do RICMS/91 – assegurava redução na base de cálculo nas saídas de máquinas, aparelhos e equipamentos industriais relacionados no Anexo V. Este benefício foi introduzido no RICMS/91 a partir de 17/10/91 através do decreto 32.982 de 31/10/91, tendo sido posteriormente prorrogado até 30/04/96 através dos decretos 33.324 de 08/01/92, 34.500 de 14/01/93, 35.339 de 11/01/94 e 36.884 de 19/05/95. O recolhimento do diferencial de alíquotas estava dispensado em todo este período pelas disposições do § 13 do mesmo artigo.

Tendo em vista que a mercadoria foi adquirida em 01.04.93, tratando-se de produto relacionado no Anexo V do decreto regulamentar, tendo sido adquirido com a redução na base de cálculo, conforme demonstrado no corpo do documento, assiste razão ao contribuinte, devendo as exigências de ICMS e MR a ele relativos ser excluídas do Auto de Infração.

NF 063 de 09.06.93 – fl. 267 – relativa a um torno usado com base de cálculo reduzida em 80%

Tratando-se de equipamento usado, adquirido com base de cálculo reduzida em 80%, não se enquadra nas disposições do § 13 do artigo 71 do RICMS/91, razão pela qual as exigências a ela relacionadas devem ser mantidas.

NF 17789 de 12.02.93 – fl. 237 – relativa a uma esmerilhadeira adquirida sem redução na base de cálculo

Não se trata de aquisição de mercadoria com redução na base de cálculo, portanto não se enquadra nas disposições do § 13 do artigo 71 do RICMS/91, razão pela qual as exigências a ela relacionadas devem ser mantidas.

NF 068 de 04.01.94 – fl. 283 – relativa a uma enchedeira granular usada

A Impugnante alega que esta máquina foi incorporada a outra de sua fabricação, mas não comprova o alegado, não indicando qual a nota fiscal que teria acobertado sua saída; as características do produto descrito no documento fiscal indica tratar-se de aquisição de equipamento para o ativo imobilizado, incidindo o diferencial de alíquotas, razão pela qual devem ser mantidas as exigências fiscais.

Das saídas desacobertadas apuradas através de conclusões fiscais

Conforme relatado no Auto de Infração – item 6.4.2.1 – o Fisco apurou através de conclusões fiscais que o contribuinte promoveu a saída de mercadorias sem emissão de notas fiscais e sem pagamento de ICMS, nos meses de janeiro a junho de 1993.

As conclusões fiscais estão demonstradas às fls. 117/118 e foram levadas a efeito mês a mês; por ocasião da manifestação fiscal, às fls. 343, o Fisco anexou o demonstrativo dos valores das entradas que foram utilizados em sua composição.

Já na apresentação de Fatos novos – fls. 136/137 – a Impugnante insurge-se contra a apuração fiscal, alegando que somente as despesas de produção deveriam ser consideradas, mas não as despesas administrativas e ainda que o Fisco não considerou o faturamento de exportação, nem vendas de ativo imobilizado, nem o valor das vendas de serviços do mês de junho, refazendo as conclusões no intuito de demonstrar que não há diferenças a tributar.

Volta a refazer as conclusões por ocasião da Impugnação, afirmando que não há possibilidade de “saídas sem emissão de documentos fiscais”, dada a natureza de suas operações e as condições de transporte em grandes caminhões e a grandes distâncias.

O Fisco, no desenrolar do processo, alterou a conclusão fiscal do mês de junho/93, incluindo o valor relativo às vendas de serviços (antes da lavratura do AI às fls. 144), e na Re-ratificação do Auto de Infração de fls. 317 excluiu as exigências relativas à conclusão fiscal do mês de janeiro/93 e alterou o valor da conclusão de abril/93 em virtude de ter detectado um erro de soma.

A Conclusão Fiscal, que representa o Demonstrativo da Conta Mercadorias, é procedimento técnico idôneo previsto no artigo 838-V do RICMS/91. Ressalte-se que constitui técnica fiscal simples que serve de apuração de irregularidades praticadas por contribuintes, baseada nos valores totais de estoques, entradas, saídas e despesas necessárias à manutenção do estabelecimento.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Naturalmente, o Fisco tem a faculdade de optar pelo roteiro de fiscalização que melhor resultado e maior eficiência trará aos seus trabalhos, utilizando-se apenas dos documentos e livros exigidos para tal.

No entanto, no presente caso, é imperioso considerar que a empresa autuada é estabelecimento industrial possuidor de regular escrita fiscal e contábil, conforme restou plenamente configurado nos autos.

Esta Casa vem tradicionalmente decidindo que a conclusão fiscal é um procedimento extraordinário, mas que alcança apenas situações especiais, ou seja, aquelas em que o Fisco não dispõe de meios legítimos para avaliar a real situação da Impugnante.

É que não se deve desprezar a escrita regular para apurar o lucro com base, unicamente, nas despesas indispensáveis, posto que pode haver outras receitas operacionais ou não operacionais, que não derivam, obrigatoriamente, de vendas de mercadorias e que alteram de maneira significativa o resultado do período. O livro diário, revestido das formalidades legais, faz prova *juris tantum* dos lançamentos nele encerrados, cabendo ao Fisco, desclassificá-los, demonstrando com provas robustas, essas inexatidões e inverdades.

Na realidade, a escrituração contábil tem o propósito de demonstrar, com exatidão, a situação financeira e patrimonial da Autuada. Além disso, os registros contábeis retratam, passo a passo, a mutação patrimonial, bem como os fatos e os atos administrativos incorridos no desempenho da empresa.

Corroborando esta situação, vemos que a apuração levada a efeito pelo Fisco contém imperfeições; o demonstrativo dos valores utilizados como entradas nas conclusões – fls. 343 – traz a exclusão dos valores contábeis de entradas estornados no presente PTA, estornos estes impugnados pela Autuada e ainda sujeitos à decisão deste Órgão Julgador nesta oportunidade e em eventuais recursos futuros (observamos aqui que parte destes estornos são indevidos, por se relacionarem a produtos intermediários); some-se a isto o fato de que o Fisco não esclarece a origem das receitas computadas como “*vendas de serviços*”. Ora, se não há apuração distinta das despesas decorrentes de receitas oriundas de operações sujeitas ao ICMS e daquelas que não o são, não são válidos os resultados obtidos na conclusão fiscal.

Abaixo transcrevemos ementa proferida no Acórdão 13.448/99/2ª que trata do assunto:

Ementa

Mercadoria - Saída Desacobertada - Conclusão Fiscal - Não obstante a conclusão fiscal constituir método tecnicamente idôneo para se verificar a regularidade das operações do Contribuinte, nos casos em que a empresa possua escrituração contábil regular, deve o Fisco indicar a escrituração errônea e desclassificar a contabilidade da empresa. Verificado a ocorrência de imperfeições técnicas nas conclusões efetuadas. Exigências canceladas.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim sendo, embora o Fisco tenha apurado o calçamento de algumas notas fiscais, autuadas nos itens 6.1 e 6.2 do **TO** e pagas pelo contribuinte, o que indica que outros documentos possam também ter sido calçados, ensejando recolhimento a menor de ICMS, a Conclusão Fiscal não constituiu, no caso, técnica adequada para se apurar saída de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, nem para estabelecer com segurança o *quantum* deve ser exigido.

Pelas razões acima expostas, excluem-se as exigências consubstanciadas no item 6.4.1.2 do **AI**.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para acatar a reformulação realizada pelo Fisco às fls. 317 e, ainda, as demais propostas pela Auditoria Fiscal. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros José Eymard Costa (Revisor) e Francisco Maurício Barbosa Simões.

Sala das Sessões, 30/11/01.

José Luiz Ricardo
Presidente

Vander Francisco Costa
Relator

VDP/JLS