

Acórdão: 2.707/02/CE  
Recurso de Revisão: 40.060107549-41  
Recorrente: Fazenda Pública Estadual  
Recorrida: Lavor Serviços e Comércio Ltda.  
Proc. Suj. Passivo: José Gustavo Dias  
PTA/AI: 01.000121923-66  
Insc. Estadual: 062.797649-0060  
Origem: AF/Belo Horizonte  
Rito: Sumário

---

**EMENTA**

**CRÉDITO TRIBUTÁRIO – DECADÊNCIA –** Quando da lavratura do Auto de Infração, o prazo para Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário, relativamente ao período de janeiro/93 a novembro/95, já havia decaído, em conformidade com as disposições contidas no art. 173, inciso I, do CTN. Desta forma, o restabelecimento de parte das exigências fiscais, fica restrito ao período de dezembro/95 a abril/98.

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – AQUISIÇÃO DE MATERIAL DE USO E CONSUMO –** Evidenciada a apropriação indevida de crédito referente a notas fiscais de aquisições de mercadorias destinadas a uso e consumo. Reformada, em parte, a decisão recorrida, para restabelecer as exigências fiscais dos produtos destinados a este fim, cuja aquisição ocorreu após dezembro/95.

**ICMS – ESCRITURAÇÃO/APURAÇÃO INCORRETA – DIVERGÊNCIA DE VALOR –** Evidenciada a escrituração a menor do débito e de lançamento indevido a título de estorno de débito no LRAICMS. Infração caracterizada. Exigências mantidas. Matéria não objeto de recurso.

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA –** Apropriação indevida de crédito de ICMS referentes a notas fiscais de aquisição de mercadorias sujeitas a substituição tributária. A Câmara “a quo” excluiu as exigências relativas ao gás de cozinha, face ao disposto no item 3, do § 1º, do art. 66, do RICMS/96. Mantida a decisão recorrida, tanto pelos seus fundamentos, bem como pela decadência.

**Recurso de Revisão parcialmente provido. Decisão pelo voto de qualidade.**

---

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre as seguintes irregularidades:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

1 – Aproveitamento indevido de crédito do ICMS, no período de 1993 a 1998, referente a notas fiscais de aquisição de mercadorias destinadas a uso e consumo do estabelecimento, conforme demonstrado no “quadro 1” do TO;

2 – Apuração incorreta do imposto no mês de dezembro de 1997, em razão de escrituração a menor do débito e de lançamento indevido a título de estorno de débito no RAICMS, conforme demonstrado no “quadro 3” do TO;

3 – Aproveitamento indevido de crédito do ICMS, no período de 1993 a 1995, referente a notas fiscais de aquisição de mercadorias sujeitas à substituição tributária ( gelo, gás, creme dental), destinadas a uso e consumo do estabelecimento, conforme demonstrado no “quadro 5” do TO.

A decisão consubstanciada no Acórdão n.º 15.322/02/3ª, pelo voto de qualidade julgo parcialmente procedente o lançamento, dele excluindo:

- a) os créditos relativos aos exercícios de 1993 a 1995, por decaídos;
- b) relativamente ao item 1.1 do Auto de Infração, os valores relativos a copos de plásticos, guardanapos, forminhas, sacos de papel, prato de plástico, rolo de pvc fácil pack, filmito, rolito, bobina aderente PVC goodyer, película de polietileno, película/bobina PEAB ou PEBD virgem, vitafilm esticável e magipak”, decisão alicerçada no art. 112, inciso II, do CTN, e ainda, espeto de bambu/madeira e palitos para churrasco;
- c) relativamente ao item 1.3 do Auto de Infração, os valores relativos ao gás de cozinha.

Inconformada, a Recorrente/Fazenda Pública Estadual interpõe, tempestivamente, e por intermédio de procurador legalmente habilitado, o Recurso de Revisão de fls. 668/672, requerendo, ao final, o seu provimento.

A Recorrida, também tempestivamente, e por intermédio de procurador legalmente habilitado, contra-arrazoa o recurso interposto (fls.675/682), requerendo, ao final, o seu não provimento.

A Auditoria Fiscal, em parecer de fls. 693/699, opina pelo provimento parcial do Recurso de Revisão, para restabelecer as exigências fiscais relacionadas com o crédito glosado por aquisições de copos de plásticos, pratos de plástico e guardanapos, a partir de janeiro/96, em observância ao disposto no art. 70, inciso III do RICMS/96.

**DECISÃO**

Superada, de plano, a condição de admissibilidade capitulada no art. 137 da CLTA/MG - aprovada pelo Decreto n.º 23.780/84, posto que a decisão recorrida foi tomada pelo voto de qualidade, revela-se cabível o presente Recurso de Revisão.

**1 – Da Decadência**

Entende a recorrente que o Termo de Ocorrência (TO) lavrado em 27/08/98 reveste-se de todas as características exigidas para o lançamento eficaz, nos termos do art. 142 e seguintes do CTN, não estando decaído, por conseguinte, naquela data, o direito da Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário.

Entretanto, à época da constituição do crédito tributário a legislação tributária mineira (CLTA/MG, Decreto n.º 23.780/84) previa uma série de atos, de competência vinculada, que deveriam ser praticados pelo agente do Fisco, para verificar a realização do fato gerador em relação a determinado contribuinte e apurar qualitativa e quantitativamente o valor da matéria tributável, vejamos

“Art. 51- A autoridade administrativa que proceder ou presidir diligência de fiscalização, para verificação do cumprimento de obrigação tributária lavrará, conforme o caso:

I - Termo de Início de Ação Fiscal (TIAF) em que:

a - será documentado o início do procedimento fiscal, devendo ser colhida a assinatura do contribuinte, seu representante legal ou preposto;

b - serão exigidos, para apresentação imediata, ou no prazo de até 3 (três) dias, a critério da autoridade fiscal, os livros, documentos e demais elementos relacionados com a diligência, devendo ser explicitados o período e o objeto da fiscalização a ser efetuada;

II - Termo de Ocorrência (TO) ou Termo de Apreensão Depósito e Ocorrência (TADO), em que serão descritas, sumariamente, mas com clareza, as tarefas executadas, bem como as irregularidades apuradas;

III - Auto de Infração (AI).”

A Recorrente, equivocadamente, quer se valer do procedimento elencado no inciso II do dispositivo retro citado, ou seja, a emissão do TO, para justificar sua inércia quanto à constituição do crédito tributário.

Os ensinamentos do mestre Paulo de Barros Carvalho, a seguir transcritos, esclarecem bem esta questão:

“Caracterizar o lançamento como um procedimento, consoante a expressão do art. 142 do CTN, é atuar com grande imprecisão. Se o procedimento se substancia numa série de atos, que se conjugam objetivamente, compondo um todo unitário para a consecução de um fim determinado, torna-se evidente que, ou escolhemos o ato final da série, ou haveremos de reconhecê-lo, assim que instalado o procedimento, com a declaração dos primeiros atos. Parece óbvio que não basta haver procedimento para que exista lançamento.” (Curso de Direito Tributário – Editora Saraiva – 6ª edição - Pág. 255)

Assim sendo, somente após emissão do Auto de Infração e o recebimento pelo contribuinte, dentro do prazo estipulado no inciso I, do art. 173, do CTN é que a Fazenda Pública Estadual se resguardaria dos efeitos da decadência.

Salienta-se que o Termo de Ocorrência (TO) não passava de “uma medida preparatória para o lançamento”, tal como o TIAF e TADO.

Tendo a **lavratura do Auto de Infração ocorrida somente em 10/07/01**, encontrava-se decaído o direito da Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativamente aos períodos anteriores a dezembro/95.

Desta forma, a análise do restabelecimento das exigências fiscais, fica restrita ao período de dezembro/95 a abril/98.

## **2 – Do restabelecimento parcial das exigências fiscais decotadas pela Câmara “a quo”.**

O r. acórdão recorrido justifica a manutenção de créditos de ICMS pela Autuada, ora Recorrida, ao argumento de que a quase totalidade dos produtos ( que a Câmara “a quo” excluiu do crédito tributário, ) se enquadravam no conceito de **embalagem**.

Entretanto, alguns aspectos relevantes para o deslinde da questão, serão a seguir abordados.

Primeiramente, ressalta-se que o Código de Atividade Econômica - CAE da Recorrida é **26.8.1.30.7** ( produção de refeições preparadas industrialmente no estabelecimento por firma especializada para consumo nos locais de fabricação).

Relativamente à apropriação de créditos de ICMS pelas indústrias, dispunha o § 1º, do art. 66, do RICMS/96:

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

...

2) o valor do imposto correspondente à matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem adquiridos ou recebidos no período, para emprego diretamente no processo de produção, extração, industrialização, geração ou comunicação, observando-se que:

2.1) incluem-se na embalagem todos os elementos que a componham, a protejam ou lhe assegurem a resistência;

2.2) são compreendidos entre as matérias-primas e produtos intermediários aqueles que sejam consumidos o produto na condição de elemento indispensável à sua composição;”

Pelo Dicionário Aurélio, “**embalagem** é o invólucro ou recipiente usado para embalar”. Já **invólucro** é tudo quanto serve para envolver. **Embalar**, por sua vez, é acondicionar (mercadorias ou objetos) em pacotes, fardos, caixas, etc. para protegê-los de riscos ou facilitar o transporte.

Em tais definições não se enquadram os seguintes produtos: **copos de plásticos, os pratos plásticos, os guardanapos, os espetos e palitos** (para churrasco).

A Recorrente, de forma elucidativa, aborda a questão sobre outra ótica, às fls. 671, vejamos:

*“ Os copos ou pratos nos quais são servidos as bebidas e alimentos, não importa o material de que sejam feitos, não se confundem com embalagens, e a circunstância de estes copos ou pratos serem reaproveitáveis ou não (descartáveis), também é irrelevante para fins de aproveitamento de crédito escritural.”*

Assim sendo, correto o estorno de créditos do ICMS no tocante aos produtos **copos de plásticos, os pratos plásticos, os guardanapos, os espetos e palitos** (para churrasco), por se tratarem de materiais destinados **ao uso e consumo**, cujo crédito é vedado nos termos do art. 70, inciso III, do RICMS/96.

Reformada, por conseguinte a decisão recorrida, restabelecendo-se as exigências fiscais quanto a estes produtos, cujas aquisições se deram no período de dezembro/95 a abril/98.

### **3 – Do crédito tributário não restabelecido**

Em virtude dos produtos: “rolo de pvc fácil pack, filmito, rolito, bobina aderente PVC goodyer, película de polietileno, película/bobina PEAB ou PEBD virgem, vitafilm esticável e magipak” **se enquadrarem como embagens**, não merece qualquer reparo a decisão recorrida neste aspecto.

A exclusão das exigências fiscais relacionadas ao gás de cozinha (GLP) constante da decisão recorrida, também não devem ser restabelecidas, face aos fundamentos daquela decisão, bem como em virtude da decadência.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Importa acrescentar, que o Fisco não glosou crédito por aquisições de sacos de papel de qualquer espécie, conforme se verifica no cotejo das bases de cálculo empregadas para o estorno com as respectivas notas fiscais.

A Câmara “a quo” expressamente determinou a exclusão da parcela relativa a tal mercadoria (**sacos de papel**), mas o fez inocuamente, não havendo o que deduzir.

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, à unanimidade, em conhecer do Recurso de Revisão. No mérito, pelo voto de qualidade, em dar provimento parcial ao mesmo para restabelecer as exigências fiscais decotadas pela Câmara “a quo” (exceto em relação ao GLP e filmes plásticos em suas diversas modalidades), relativamente às Notas Fiscais de aquisição em que a entrada das mercadorias no estabelecimento da Autuada ocorreu a partir de dezembro/95. Vencidos, em parte, os Conselheiros Roberto Nogueira Lima e José Luiz Ricardo que restabeleciam todas as exigências fiscais, à exceção daquelas relativas a GLP e filmes plásticos em suas diversas modalidades. Vencidos também parcialmente, os Conselheiros Francisco Maurício Barbosa Simões (Revisor), Luciana Mundim de Mattos Paixão e Windson Luiz da Silva que lhe negavam provimento. Ainda vencida parcialmente, a Conselheira Aparecida Gontijo Sampaio (Relatora) que restabelecia as exigências fiscais em relação aos filmes plásticos em suas diversas modalidades. Participaram do julgamento os Conselheiros retro mencionados. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Bruno de Rodrigues de Faria.

**Sala das Sessões, 04/10/02.**

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

**Aparecida Gontijo Sampaio**  
**Relatora**

JLS