

Acórdão: 16.056/03/1^a
Impugnação: 40.010103040-37
Impugnante: Nutrient Indústria e Comércio de Alimentação Ltda.
PTA/AI: 01.000015157-03
Inscrição Estadual: 186.567289.0000
Origem: AF/Contagem
Rito: Ordinário

EMENTA

BASE DE CÁLCULO - NOTA FISCAL - DESTAQUE A MENOR DO ICMS - Emissão de notas fiscais de saída de mercadorias (fornecimento de alimentação) com destaque a menor de ICMS, em decorrência da utilização indevida da redução da base de cálculo do imposto prevista no artigo 71, inciso XXVIII, alínea “b”, do RICMS/91. Excluídos os documentos relativos às operações interestaduais (série C), que contém o destaque correto de imposto, bem como os valores referentes às saídas de refrigerantes, por estarem sujeitas ao regime de substituição tributária.

NÃO INCIDÊNCIA - DESCARACTERIZAÇÃO - ENQUADRAMENTO INDEVIDO – OPERAÇÃO - Emissão de Notas Fiscais de Prestações de Serviços, tributadas pelo ISS, no fornecimento de alimentação para terceiros, que se sujeitam ao ICMS, conforme previsão contida no artigo 6º, inciso VIII, da Lei nº 6.763/75.

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - DIVERSAS IRREGULARIDADES - Constatação do aproveitamento indevido de créditos de ICMS destacados em notas fiscais de aquisição de materiais destinados a “uso e consumo”, e em documentos fiscais declarados inidôneos e falsos, ensejando o estorno de tal creditamento, nos termos do artigo 153, incisos II e V, do RICMS/91. Exige-se o imposto, apurado mediante recomposição da conta gráfica do estabelecimento autuado, a multa de revalidação prevista no artigo 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75, e, pelo uso das aludidas notas fiscais falsas, a multa isolada estabelecida no artigo 55, inciso X, dessa mesma Lei.

ICMS - ESCRITURAÇÃO/APURAÇÃO INCORRETA - DIVERGÊNCIA DE VALOR - Lançamento, em Demonstrativos Mensais de Apuração, de saldos devedores de imposto em valores inferiores àqueles constantes do livro de Registro de Apuração do ICMS. Cobrança de tais diferenças por meio de outro Auto de Infração (nº 016.946), com a aplicação, neste lançamento, apenas da Multa Isolada prevista no artigo 55, inciso XV, da Lei nº 6.763/75 (MI de 40% sobre a diferença no valor das operações). Punição quitada pelo sujeito passivo. Ilegítima a

modificação promovida pelo Fisco na capitulação de tal penalidade para aquela disciplinada no artigo 54, inciso IX, da referida Lei (MI de 50% sobre o valor do imposto não declarado), vez que esta surtiu efeitos somente a partir de 31/12/1997, o que torna indevida a exigência da diferença obtida pelo confronto entre os percentuais correspondentes a tais multas.

MERCADORIA - SAÍDA DESACOBERTADA - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO - APLICAÇÃO DE ÍNDICE TÉCNICO - Apurada, mediante levantamento quantitativo com aplicação de índice técnico de consumo de “arroz cru”, a saída de refeições desacobertas de documento fiscal, resultando na exigência do ICMS e das penalidades previstas, respectivamente, nos artigos 55, inciso II, alínea “a”, e 56, inciso II, ambos da Lei nº 6.763/75.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre recolhimento a menor do imposto no período de 01.01.92 a 31.08.94, apurado através de VFA e Levantamento Quantitativo, decorrente de:

1 - saídas de refeições desacobertas de documentação fiscal, apuradas através de índice técnico, conforme quadro XIV, fl. 59. Exigiu-se ICMS, MR e MI (art. 55, inciso II, a da Lei 6763/75). Com base no consumo máximo de arroz cru por refeição (150 g), estabelecido no Programa de Alimentação do Trabalhador (fl. 2388/2419) o Fisco apurou a quantidade de refeições produzidas e as comparou com as que foram efetivamente declaradas.

2 - Emissão de notas fiscais série A, considerando como prestação de serviço tributada pelo ISS, industrialização para terceiros. (Quadro II, XVI e IX, fls. 13, 32 e 63). Exigiu-se ICMS e MR.

3 - Emissão de notas fiscais com destaque do ICMS a menor, em razão da utilização da redução da base de cálculo prevista no artigo 71, inciso XXVIII do RICMS/91 e da utilização de alíquota interestadual quando as refeições foram entregues em canteiros de obra em Minas Gerais (Quadros I, VIII e XV, fls. 12, 31 e 62). Exigiu-se ICMS e MR.

4 - Apropriação indevida de créditos originários de notas fiscais falsas, notas fiscais inidôneas e relativas a mercadorias destinadas ao uso e consumo do estabelecimento. (Quadros III, IV, V, X, XVII, fls. 14/18, 19, 23, 33/37, 64/68). Exigiu-se ICMS, MR e MI (art. 55, X da Lei 6763/75 em relação às notas fiscais falsas).

5 - Consignação em DMAs de débitos menores do que os lançados no LRAICMS (Quadro VI, fl. 29). Exigiu-se apenas a multa isolada do art. 55, XV da Lei

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

6763/75, pois o ICMS e MR foram exigidos em AI não contencioso. A multa isolada foi quitada conf. DAE fl. 85.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestiva e regularmente, Impugnação às fls. 78/84, bem como a documentação de fls. 93/2372. O Fisco se manifesta às fls. 2420/2426.

Por provocação da DRCT/Metropolitana (fls. 2.428/2.430), o crédito tributário é reformulado pelo Fisco (fls. 2.431/2.436), com as seguintes mudanças: - alteração da base de cálculo da multa isolada referente ao Quadro VI - 1992; - modificação da capitulação legal da multa isolada aplicada sobre as diferenças apuradas no Quadro VI - 1992, em função da Lei nº 12.729/97: substituição da MI prevista no artigo 55, inciso XV, da Lei nº 6.763/75 (40% sobre as diferenças nos valores das operações - efeitos até 30/12/1997), pela MI do artigo 54, inciso IX, dessa mesma Lei (50% sobre as diferenças de imposto não recolhidas - vigência a partir de 31/12/1997); - cobrança da diferença de 10% decorrente do confronto entre os percentuais correspondentes às aludidas penalidades (com a dedução da parcela quitada pela Autuada); - correção do valor da multa isolada apurada sobre o uso de notas fiscais falsas (Quadro XII - fls. 11 e 53): MI correta = 40% de CR\$ 1.482.080,00 = CR\$ 592.832,00; - redução do percentual da multa de revalidação de 100% para 50%, face à alteração no artigo 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75, decorrente da Lei nº 12.729/97.

Ao se efetivar as referidas providências, manteve-se no total exigido para a multa isolada, por engano, a parcela recolhida pelo contribuinte a título de tal penalidade (alteração de fls. 2.436 e DCMM de fls. 2.459; MI quitada = Cr\$ 23.844.783,20 = R\$ 8,67, reduzida a 30% = R\$ 2,60 - DAE - fls. 85, relativa ao Quadro VI - fls. 11 e 29). Contudo, tal equívoco é posteriormente sanado pelo Fisco, conforme DCMM de fls. 2.461, com a devida comunicação ao sujeito passivo (fls. 2.463//2.464).

A Auditoria Fiscal indefere o pedido de produção do prova pericial, às fls. 2465, pois os quesitos estão em parte respondidos nos autos e os demais são irrelevantes para elucidação da lide.

Às fls. 2470/2471, a Auditoria Fiscal determina diligência para que o Fisco apresente a resposta ao pedido de Termo de Acordo para redução da base de cálculo, justifique a inclusão de refrigerantes na base de cálculo do item 3, já que estão sujeitos à ST e junte cópia de algumas notas fiscais também relacionados ao item 3 do Auto de Infração.

O Fisco se manifesta às fls. 2473 e junta Parecer referente ao Pedido de Termo de Acordo (fls. 2474/2475). Novamente se manifesta às fls. 2477 e aduz que a inclusão de refrigerantes na base de cálculo do imposto deve-se ao fato do contribuinte ter aproveitado integralmente o crédito pelas entradas.

Em parecer de fls. 2485/2495 a auditoria fiscal opina pela procedência parcial 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 Acordão, salvo pequenas alterações.

DO MÉRITO

Neste lançamento, apurou-se o recolhimento “a menor” de ICMS por parte do contribuinte fiscalizado, decorrente da recomposição de sua conta gráfica para os períodos de “janeiro de 1992 a agosto de 1994”, onde se estornou créditos oriundos de notas fiscais de aquisição de materiais de “uso e consumo” e de documentos “falsos” e “inidôneos”, e se acrescentou débitos originários do destaque “a menor” de imposto e da falta de tributação de operações sujeitas ao dito tributo estadual. Além disso, mediante levantamento quantitativo desenvolvido para o exercício de 1993, com aplicação de índice técnico, constatou-se a saída de refeições sem cobertura fiscal.

Dada a distinção e as peculiaridades das infrações detectadas, mister abordá-las de forma separada, a saber:

⇒ **saídas desacobertadas de refeições:**

O levantamento quantitativo desenvolvido pelo Fisco se sustenta no precedente estabelecido no artigo 838, inciso VI, do RICMS/91, onde, a partir de um “índice técnico” de aproveitamento de determinado(s) insumo(s), recompõe-se a produção do contribuinte, que é comparada com aquela declarada em sua escrita fiscal.

No caso, utilizando-se do índice de consumo de “arroz cru” por refeição, extraído junto ao Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT), do Ministério do Trabalho (fls. 2.388/2.419), refez-se a quantidade de alimentação produzida no exercício de 1993, que, em confronto com aquela lançada nos documentos fiscais, resultou na apuração de saída de refeições sem cobertura fiscal (Demonstrativo Global - Quadro XIV - fls. 59; Entradas de “arroz cru”: listagem às fls. 60 e notas fiscais às fls. 93/146; Saídas de refeições acobertadas de NF: listagem às fls. 61).

Não há, portanto, a *arbitrariedade* e *presunção* apontadas pela Impugnante, que, inclusive, não trouxe aos autos qualquer elemento ou informação que invalide o dito levantamento. Já a autoridade fiscal agiu com zelo, adotando o maior índice obtido (150 gramas de arroz cru por refeição).

⇒ **emissão de Notas Fiscais de Serviços, com tributação pelo ISS, em operações de industrialização realizadas para terceiros, sujeitas ao ICMS:**

Tal ilícito acha-se assim informado: 1992 → Quadro II - fls. 13 e notas fiscais - fls. 148/260; 1993 → Quadro IX - fls. 32 e NF - fls. 261/600; 1994 → Quadro XVI - fls. 63 e notas fiscais - fls. 1.003/1.028.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Autuada se defende desta acusação apenas argüindo que não houve fornecimento de alimentação nas situações em comento, mas sim a prestação de serviço de preparo de refeições, sujeita a tributo municipal, com o uso de ingredientes fornecidos pelos encomendantes (vide notas fiscais de fls. 601/1.002 e 1.029/1.379).

Porém, tal assertiva não lhe socorre, pois, como bem apontado pelo Fisco, a referida atividade se caracteriza como “industrialização” e constitui “fato gerador” de ICMS, nos termos dos artigos 2º, inciso VIII, e 5º, inciso II, ambos do RICMS/91. Incabível, portanto, a tributação pelo ISS dada pelo sujeito passivo, vez que o preparo de alimentação não se enquadra na Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 56, de 15/12/1987.

⇒ **emissão de notas fiscais de saídas com destaque “a menor” de ICMS:**

Os documentos envolvidos em tal exigência encontram-se assim relacionados: 1992 → Quadro I - fls. 12 e notas fiscais - fls. 1.707/1.895; 1993 → Quadro VIII - fls. 31 e notas fiscais - fls. 1.896/1.957; 1994 → Quadro XV - fls. 62 e notas fiscais - fls. 1.958/2.372). Em vários deles, impõe-se a existência de destaque “a menor” de ICMS, seja pela aplicação indevida da “redução da base de cálculo” prevista no inciso XXVIII do artigo 71 do RICMS/91, seja pela utilização incorreta da alíquota do imposto.

No que tange à celebração do “termo de acordo” previsto no citado dispositivo legal, não assiste razão à Contestante, vez que o “requerimento” por ela apresentado em 01/12/1993 (fls. 92) não lhe dá automaticamente o direito à fruição de tal benefício, cuja concessão é ato discricionário do Fisco. Ademais, o referido acordo foi firmado em data posterior à de término do período fiscalizado, conforme faz prova o “parecer” da SRF/Metropolitana, acostado às fls. 2.474/2.475 (emitido em 29/11/1994).

Também se mostra infundada a alegação de ter havido cobrança sobre notas fiscais de operações internas que possuem o correto destaque de imposto à alíquota de 18%, pois, pela verificação do Quadro I de fls. 12 (1992), Quadro VIII de fls. 31 (1993) e Quadro XV de fls. 62 (1994), percebe-se que o Fisco obteve o “ICMS devido” (mediante a aplicação do percentual de 18% sobre o valor total dos documentos emitidos), e, dele, deduziu o “ICMS destacado” em tal documentação, apurando as “diferenças” ora exigidas.

Por outro lado, há pertinência no argumento da defesa de terem sido abarcadas neste levantamento “operações interestaduais”, com destaque de imposto a alíquota de 12%, destinadas a empresas inscritas no Estado de São Paulo, mas com “canteiro de obras” em Minas Gerais (Série C - 1992: n.ºs. 000.001 a 000.010, 000.013 a 000.019, 000.022 a 000.030 - fls. 1.826/1.836, 1.849/1.855 e 1.872/1.879; Série C - 1993: n.ºs. 000.031 a 000.065, 000.067 a 000.070, 000.072 a 000.084 - fls. 1.897/1.948), em função do tratamento especial dado às construtoras pelos artigos 657 a 672 do RICMS/91. Cabe, portanto, a exclusão dos valores correspondentes a tais documentos, conforme quadro demonstrativo em anexo, pertencendo à unidade Federada destinatária o diferencial de alíquotas (6%) erroneamente exigido neste lançamento.

Além disso, para algumas dessas notas fiscais, promoveu o Fisco a indevida tributação das saídas de “refrigerantes”, comercializados juntamente com as “refeições”. Por estarem sujeitas ao regime de substituição tributária, não se pode imputar débito nas operações com tais produtos sob a justificativa de ter o contribuinte se apropriado do crédito pelas entradas dos mesmos (contrariando o disposto no artigo 45 do RICMS/91, vigente até 11/01/1994). Isto ocorreu também em alguns documentos referentes a vendas internas (Série B - fls. 1.711, 1.713, 1.718, 1.719, 1.728, 1.732, 1.740, 1.749, 1.751, 1.752, 1.756, 1.762, 1.788 e 1.798), cabendo a exclusão dos valores correspondentes ao fornecimento de tais bebidas (demonstrativo em anexo).

Relevante destacar, ainda, que, dentre a documentação trazida aos autos pela Litigante (fls. 93/2.372), nota-se a ausência de algumas notas fiscais, o que não prejudica o feito, por se tratar de documentos emitidos pelo próprio contribuinte e relacionados nos Quadros VIII e XV (fls. 31 e 62). Aliás, isto nem foi objeto de questionamento por quaisquer das partes envolvidas na lide.

⇒ aproveitamento indevido de créditos de imposto destacados em notas fiscais declaradas “falsas” e “inidôneas”:

Todos os elementos comprobatórios de tais irregularidades estão presentes nos autos, sendo: documentos inidôneos: 1992 → Quadro IV - fls. 19, notas fiscais - fls. 20/21 e atos declaratórios - fls. 22; 1993 → Quadro XI - fls. 38, notas fiscais - fls. 39/49 e atos declaratórios - fls. 50/52); documentos falsos: 1992 → Quadro V - fls. 23, notas fiscais - fls. 24/27 e ato declaratório - fls. 28; 1993 → Quadro XII - fls. 53, notas fiscais - fls. 54/57 e ato declaratório - fls. 57-verso).

Não há controvérsia quanto ao *estorno* de tais créditos, que foi respaldado no artigo 153, inciso V, do RICMS/91, tendo sido aplicada a MI prevista no artigo 55, inciso X, da Lei nº 6.763/75 apenas em relação ao uso das notas fiscais “falsas”.

Observe-se que a Autuada demonstra interesse em quitar o crédito tributário decorrente desta irregularidade, mas não traz aos autos provas de ter efetuado tal pagamento.

⇒ aproveitamento indevido de créditos de imposto destacados em notas fiscais relativas a mercadorias destinadas a “uso e consumo”:

A origem e os valores dos créditos anulados são demonstrados da seguinte forma: 1992 → Quadro III - fls. 14/18 e notas fiscais - fls. 1.380/1.484; 1993 → Quadro X - fls. 33/37 e notas fiscais - fls. 1.485/1.592; 1994 → Quadro XVII - fls. 64/68 e notas fiscais - fls. 1.593/1.706).

Ao contrário da tese defendida pelo sujeito passivo, a “não cumulatividade” do ICMS impõe a necessidade da existência de débito em determinada operação para que se permita a utilização, como crédito, do imposto pago na etapa anterior. Daí a vedação expressa ao creditamento pela entrada de materiais destinados a “uso e consumo”, prevista no artigo 153, inciso II, do RICMS/91, vigente à época dos fatos geradores em questão.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Os produtos adquiridos cujo crédito foi estornado ("materiais de limpeza, de escritório, e similares") não são consumidos no preparo das refeições, como informa o contribuinte, tendo sido mantido pelo Fisco os créditos daquelas mercadorias que, de fato, constituem-se como ingredientes em tal processo.

⇒ consignação, em DMA, de valores de imposto inferiores aos informados no livro de Registro de Apuração do ICMS:

Como informado no Quadro VI de fls. 29, foram declarados, nos Demonstrativos Mensais de Apuração (DMAs) referentes aos meses de "fevereiro a julho de 1992", valores de "saldo devedor" de imposto inferiores àqueles escriturados no livro de Registro de Apuração do ICMS.

Devido à cobrança das ditas "diferenças" de ICMS por meio de outra peça fiscal (AI nº 016.946 - fls. 86), é exigida nesta autuação apenas a multa isolada prevista no artigo 55, inciso XV, da Lei nº 6.763/75, o que derruba a tese da Contribuinte de ter havido cobrança "em duplicidade".

Todavia, merece reparos a modificação havida na incidência de tal penalidade, descrita na reformulação de fls. 2.431/2.436.

Quando da prática de tal infração, vigorava a punição prevista no citado artigo 55, inciso XV, da Lei nº 6.763/75 (MI de 40% sobre as diferenças nos valores das operações - efeitos até 30/12/1997), que foi aplicada pelo Fisco na peça preliminar (Termo de Ocorrência - fls. 03, 06, 11 e 29 → $MI = 40\% \times \text{Cr}\$ 59.611.958,00 = \text{Cr}\$ 23.844.783,20 = \text{R}\$ 8,67$), e integralmente recolhida pela Autuada, com a redução prevista na legislação então vigente (DAE - fls. 85 - $MI = \text{R}\$ 8,67 \times 30\% = \text{R}\$ 2,60$).

Ao perceber a incorreção na base de cálculo adotada (diferenças de "valores de imposto" e não dos "valores das operações"), a autoridade fiscal altera tal cobrança, majorando-a (fls. 04), mas sem comunicar ao contribuinte envolvido, mudando esta que é mantida no Auto de Infração (fls. 73/74).

Posteriormente, por provocação da DRCT/Metropolitana (fls. 2.428), a capitulação de tal multa é modificada para aquela disciplinada no artigo 54, inciso IX, da Lei nº 6.763/75, introduzida pela Lei nº 12.729/97 (MI de 50% sobre as diferenças de imposto não recolhidas - vigência a contar de 31/12/1997), e os valores de sua base de cálculo retornados para aqueles inicialmente lançados na peça primitiva (fls. 11, 29 e 2.435/2.436), o que resulta na exigência do valor correspondente à diferença entre os percentuais previstos para tais penalidades (fls. 2.436).

Contudo, não se pode aceitar a referida modificação na natureza da pena, pois sua nova graduação mais severa não permite a retroação de seus efeitos. De certo modo, houve também inobservância ao "princípio da imodificabilidade do lançamento", estatuído no artigo 146 do CTN, *in verbis*:

"Art. 146 - A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

lançamento somente pode ser efetivada, em relação ao um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.”

Por isso, exclui-se a diferença de MI exigida pelo Fisco na reformulação de fls. 2.436 (Cr\$ 5.961.195,80 = R\$ 2,16), conforme demonstrativo anexo ao parecer da Auditoria Fiscal.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos do parecer da Auditoria Fiscal, para excluir do item 3 do Auto de Infração os valores correspondentes às notas fiscais das empresas inscritas em São Paulo, cujas mercadorias foram entregues em canteiros de obras em Minas Gerais e os valores referentes a refrigerantes constantes em algumas notas fiscais. Em relação ao item 5, excluir a diferença da multa isolada exigida pelo Fisco na reformulação de fls. 2436. Vencida em parte a Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão que excluía ainda a exigência do item 1 do Auto de Infração. Pela Fazenda sustentou oralmente o Dr. Carlos Victor Muzzi Filho. Participou do julgamento, além dos signatários e da retro citada, o Conselheiro Luiz Fernando Castro Trópia (revisor).

Sala das Sessões, 26/03/03.

**José Luiz Ricardo
Presidente**

**Cláudia Campos Lopes Lara
Relatora**

RLM