

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.424/10/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000162667-98
Impugnação: 40.010126267-59, 40.010126266-78 (Coob.)
Impugnante: Petronas Lubrificantes Brasil S.A
IE: 067065463.01-00
Fiat Automóveis S/A (Coob.)
IE: 067123354.00-32
Proc. S. Passivo: Andrês Dias de Abreu/Outro(s)(Aut. e Coob.)
Origem: DF/Betim

EMENTA

DIFERIMENTO – DESCARACTERIZAÇÃO. Acusação fiscal de falta de pagamento do ICMS diferido, em razão de utilização indevida do benefício, concedido mediante Regime Especial, uma vez que as mercadorias foram consideradas como destinadas a uso/consumo da Autuada. Exigências de ICMS e Multa de Revalidação prevista no art. 56, II da Lei nº 6763/75. Entretanto, pelo que nos autos consta e da análise da utilidade e funcionalidade dos produtos, tratam-se de produtos intermediários, estando correta a utilização do diferimento, devendo adequar em relação ao produto “Tutela” o percentual previsto no Regime Especial. Infração caracterizada em parte. Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre utilização indevida do diferimento previsto no Regime Especial (PTA 16.000012976-91 de Fiat Automóveis S/A), em face das mercadorias adquiridas terem sido consideradas como material de uso/consumo do estabelecimento.

Exige-se ICMS e Multa de Revalidação prevista no art. 56, II da Lei nº 6763/75, sendo que as exigências fiscais compreendem o período janeiro/04 a dezembro/06.

Inconformadas, Autuada e Coobrigada apresentam, tempestivamente e por seus procuradores regularmente constituídos, Impugnações às fls. 717/736 e 825/847, contra as quais o Fisco se manifesta às fls. 938/953.

DECISÃO

Do Pedido de Realização de Prova Pericial

As Impugnantes demandam por realização de prova pericial, apresentando quesitos com a finalidade de comprovar a utilização e função dos produtos elencados

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

pelo Fisco, de modo a aferir se se tratam de produtos intermediários ou de material de uso e consumo.

Conforme disposto no art. 142 do RPTA/MG, a “prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação”. Desta forma, será realizada quando houver dúvida quanto à correta aplicação do produto na atividade da requerente.

No presente caso, tanto o Fisco quanto as Impugnantes se alinham no sentido de confirmar a finalidade dos produtos, divergindo apenas quanto à classificação de tais itens.

Assim, nos termos da alínea “a” do inciso II do artigo anteriormente mencionado, há de se indeferir o pedido de realização de prova pericial, por ser desnecessária para a elucidação da questão, considerando-se que os elementos dos autos são suficientes para o deslinde da questão.

Desta forma indefere-se a realização da perícia requerida.

Do Mérito

A autuação versa sobre a constatação, mediante conferência de livros, documentos fiscais e arquivos eletrônicos, que a Autuada, no período de janeiro/04 a dezembro/06, aplicou indevidamente o diferimento previsto no Regime Especial (PTA 16.000012976-91), em relação aos produtos “Tutela Body Coating”, “Mecafluid P 172-CS” e “Mecafluid P 893-CS”.

Segundo o Fisco, a Autuada praticou saídas com os produtos, sendo 100% (cem por cento) com o primeiro, por considerá-lo como matéria prima utilizada na industrialização de produtos destinados ao exterior e de 30% (trinta por cento) em relação aos outros dois, ao entendimento de se tratar de material da linha de produção.

Esclarece, ainda, o Fisco que em relação ao produto “Tutela Body Coating”, após 27/09/06 não havia autorização, pelo Regime Especial, de utilização de 100% (cem por cento) do diferimento, bem como não estava o fornecedor/autuado incluso no Anexo III do RE.

Numa primeira vertente, pleiteiam os Impugnantes que seja considerado decaído o direito de lançar relativamente aos fatos geradores ocorridos anteriormente a 23 de novembro de 2004, sendo aplicável o disposto no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional - CTN.

Conforme estabelece o mencionado dispositivo, se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador, e expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário.

Constitui regra geral, no entanto, que ao lançamento de ofício aplica-se o prazo decadencial de cinco anos e a forma de contagem fixada no art. 173, I do CTN.

Sobre o tema, o Egrégio Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, em decisão de 15/03/07, confirmou tal posição, em acórdão assim ementado (no que interessa ao caso em tela):

“DIREITO TRIBUTÁRIO. PRAZO DECADENCIAL. CONVÊNIO 69/1998. ICMS/COMUNICAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. ILEGALIDADE. CDA. PRESUNÇÃO RELATIVA DE CERTEZA E LIQUIDEZ. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. EXECUÇÃO EMBARGADA. ART. 20, § 4.º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. NÃO HAVENDO PAGAMENTO DO TRIBUTO OU NÃO CARACTERIZANDO A HIPÓTESE DE HOMOLOGAÇÃO EXPRESSA OU TÁCITA PELA FAZENDA PÚBLICA DO LANÇAMENTO, NÃO SE APLICA O DISPOSTO NO ART. 150, § 4º, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL EM RELAÇÃO À DECADÊNCIA. INCIDE, NESTA SITUAÇÃO, A REGRA GERAL ESTABELECIDADA PELO ART. 173, INC. I, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, CONFORME A JURISPRUDÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (...).”
TJMG – PROC. N.º 1.0024.05.692077-0/001(1); RELATORA DESEMBARGADORA MARIA ELZA; PUB. 30/03/2007.

Naquela decisão, ao analisar exigência sobre serviço preparatório (de comunicação) não levado à tributação pelo ICMS (tributado pelo ISS), em que o contribuinte recolheu o saldo devedor mensal apurado, tal e qual a situação ora em análise, entenderam os ilustres julgadores que não havendo o pagamento sobre aquela parcela, não há que se falar em homologação, mas sim em lançamento de ofício, ensejando aplicação da norma do art. 173, I do CTN.

Na mesma toada decidiu o Egrégio Superior Tribunal de Justiça ao apreciar o Recurso Especial nº 448.416-SP, sob a relatoria do Ministro Otávio Noronha, cuja ementa assim expressa:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ICMS. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. ARTS. 150, § 4º, E 173, I, DO CTN.

1. NA HIPÓTESE EM QUE O RECOLHIMENTO DOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO OCORRE EM DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL E, POR CONSEQUENTE, PROCEDE-SE AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO (CTN, ART. 149), O PRAZO DECADENCIAL DE 5 (CINCO) ANOS, NOS TERMOS DO ART. 173, I, DO CTN, TEM INÍCIO NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE ESSE LANÇAMENTO (DE OFÍCIO) PODERIA HAVER SIDO REALIZADO.

Aspecto interessante a anotar refere-se à fundamentação do *decisum*. Após abordar as hipóteses vinculadas ao § 4º do art. 150, o ilustrado relator assim se posicionou:

“OUTRA HIPÓTESE, ENTRETANTO, É AQUELA EM QUE O SUJEITO PASSIVO NÃO CUMPRE, OU CUMPRE DE MODO DIVERSO, COM SUAS OBRIGAÇÕES. ASSIM OCORRENDO, A ATIVIDADE A SER PRATICADA PELO FISCO NÃO PODERÁ SER CARACTERIZADA COMO MERA HOMOLOGAÇÃO, JÁ QUE ESTA PRESSUPÕE A EXISTÊNCIA DAS PROVIDÊNCIAS ADOTADAS PELO CONTRIBUINTE PASSÍVEIS DE CONFIRMAÇÃO PELA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA. NESSE CASO, CABE AO FISCO, NA FORMA ESTABELECIDADA PELO ART. 149 DO CTN, PROCEDER AO

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

LANÇAMENTO DE OFÍCIO, QUE É EXECUTADO TAMBÉM NOS CASOS DE OMISSÃO OU INEXATIDÃO DO SUJEITO PASSIVO NO CUMPRIMENTO DOS DEVERES QUE LHE FORAM LEGALMENTE ATRIBUÍDOS. COM EFEITO, EM TAIS CASOS, NÃO HÁ O QUE SE HOMOLOGAR.”

Dessa forma, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo ao exercício de 2004 somente expirou em 31/12/09, conforme o inciso I, do mencionado art. 173, não ocorrendo a decadência relativamente ao crédito tributário exigido, uma vez que a Autuada foi regularmente intimada da lavratura do Auto de Infração em 23 de novembro de 2009.

Quanto ao mérito propriamente dito, cabe destacar que o Auto de Infração encontra-se devidamente instruído com as planilhas elaboradas pelo Fisco e demais documentos que embasam todo o trabalho realizado, contando com cópia do Regime Especial – PTA. nº 16.000012976.91, concedido à Coobrigada Fiat Automóveis S/A.

O Regime Especial em comento (diversas cópias nos autos), concedido com fulcro nas normas legais, condiciona a aplicação do diferimento do imposto devido pela entrada de matérias-primas, produtos intermediários e bens do ativo permanente, relacionados em anexo àquele Regime Especial, para emprego no processo de industrialização.

A discussão que se trava, então, reside na acusação fiscal de que tais mercadorias e bens são materiais destinados a uso ou consumo do estabelecimento, portanto não alcançados pela norma que posterga o lançamento e o recolhimento do imposto incidente na aquisição das mercadorias.

O Fisco, ao iniciar a ação fiscal, buscou conferir as operações de aquisições, de modo a validar ou não os procedimentos da Autuada em relação ao contido no Regime Especial, realizando diversas intimações à FIASA.

Depois de intimada, a Autuada apresentou informações, detalhando a utilização dos produtos, conforme se verifica pelos documentos de fls. 58/62, sendo estas as mesmas trazidas pelas Impugnantes em suas peças de defesa. De acordo com tais informações, conclui-se que os produtos são assim considerados:

- “Tutela Body Coating” – Proteção contra corrosão, sendo aplicado na carroceria de veículos destinados à exportação, com utilização da “cabine de aplicação de cera.

- “Mecafluid P 172-CS” - Protetivo ceroso utilizado na proteção contra corrosão, aplicado na suspensão de veículos de exportação.

- “Mecafluid P 893-CS” – Protetivo ceroso utilizado na proteção contra corrosão, aplicado no vão do motor de veículos de exportação.

Diante da utilização dos produtos, concluiu o Fisco em seu Relatório Fiscal (fls. 28/33), que os mencionados itens são aplicados fora da linha de produção, em caráter provisório, podendo ser removido a critério do usuário, não se caracterizando como matéria prima ou produto intermediário.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Destacou, ainda, o Fisco, que a aplicação dos produtos ocorre na UEVC – Unidade de Entrega de Veículos ao Cliente, que se situa fora da edificação que compõe a linha de industrialização e montagem, caracterizando linha independente.

Eis aqui o exato ponto da discórdia entre as partes, ou seja, a correta classificação dos produtos como matéria-prima, produto intermediário ou material de uso e consumo.

Para a tomada de decisão é preciso analisar com extremo cuidado o processo produtivo da empresa, pois trata-se, a toda evidência, de uma atividade específica no ramo industrial, montando veículos novos, bastante diferente de um processo industrial de transformação, como a produção de ferro gusa, por exemplo.

Neste contexto, a análise que se deve fazer de cada produto requer especial atenção, de forma a identificar o uso (finalidade) de cada produto e sua ação particularizada no processo.

De imediato tem-se que os produtos objeto do lançamento não comportam a classificação de matéria prima, mas podem, evidentemente, ser considerados como “material secundário” ou produto intermediário.

O entendimento da Secretaria de Fazenda quanto à caracterização do chamado produto intermediário está na Instrução Normativa 01/86, a saber:

INSTRUÇÃO NORMATIVA SLT Nº 01, DE 20 DE FEVEREIRO DE 1986

Trata do conceito de produto intermediário, para efeito de direito ao crédito do ICM.

O DIRETOR DA SUPERINTENDÊNCIA DE LEGISLAÇÃO E TRIBUTAÇÃO, no uso da atribuição que lhe é conferida pelo artigo 24 da Consolidação da Legislação Tributária do Estado de Minas Gerais - CLTA/MG - aprovada pelo Decreto nº 23.780, de 10 de agosto de 1984, e

considerando que nos termos da legislação em vigor, para efeito de apuração do valor do ICM a pagar, será abatido o imposto incidente nas operações realizadas no período, sob a forma de crédito, dentre outros valores, o valor do imposto correspondente à entrada do produto intermediário;

considerando que o produto intermediário é aquele que, empregado diretamente no processo de industrialização, integrar-se ao novo produto;

considerando que, por extensão, produto intermediário é também o que, embora não se integrando ao novo produto, é consumido, imediatamente e integralmente, no curso da industrialização;

considerando as controvérsias que têm envolvido a conceituação extensiva de produto intermediário, e que o ponto essencial de divergência se prende às

dificuldades verificadas na precisa identificação da efetiva participação do produto no processo de industrialização;

considerando, com efeito, que o centro das controvérsias reside no dúplice circunstanciamento, qual seja o produto ser consumido imediate e integralmente dentro da linha de produção;

considerando que, após estudos, debates, disputas administrativas e judiciais, revisão e reajustes de conceitos, com recolhimento de pareceres e laudos técnicos, tem-se como a florado, fruto de todo esse trabalho e em especial da jurisprudência administrativa que já se pode ter como firmada, um entendimento bem fortalecido a respeito da espécie, capaz de reduzir dúvidas a prevenir dissensões, RESOLVE:

I - Por consumo imediate 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.

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.

III - Não se consideram consumidas imediate e integralmente os produtos, como ferramentas, instrumentos ou utensílios, que embora se desgastem ou deterioreem 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.

IV - Igualmente não são considerados produtos consumidos imediate e integralmente no processo de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

V - Excepcionam-se da conceituação do inciso anterior 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.

VI - - Esta Instrução entra em vigor na data de sua publicação e revoga as disposições em contrário.

Belo Horizonte, aos 20 de fevereiro de 1986.

Assim, nos exatos termos da IN, por “consumo imediate 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.

Não restam dúvidas de que os três produtos são imediatamente consumidos no processo, haja vista que são aplicados uma única vez, sem comportar reutilização dos cerosos. De igual modo, são produtos individualizados, com características específicas.

Além do mais, não se pode negar a essencialidade de tais itens, com finalidade de evitar ou retardar o processo de corrosão, caracterizando-se, assim, como produtos intermediários.

Cabe discutir, ainda, a linha adotada pelo Fisco, no sentido de que a “UEVC” se encontra em linha independente de produção. Pelo visto, a interpretação dada pelo Fisco guarda contorno espacial, ou seja, considera para definição de linha de produção os prédios da Autuada.

Com a devida *venia*, esta não é a melhor forma de se interpretar a chamada linha marginal ao processo produtivo. Repetindo-se mais uma vez, em casos tais, para a tomada de decisão é preciso analisar com extremo cuidado o processo produtivo da empresa, pois se trata, a toda evidência, de uma atividade específica no ramo industrial, montando veículos novos, bastante diferente de um processo industrial de transformação, como a produção de ferro gusa, por exemplo.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Com efeito, e a título de exemplo, o tratamento d'água constitui uma atividade desenvolvida em linha marginal ao processo de produção, não porque normalmente está longe da área de produção, mas por se constituir numa etapa apartada do processo. Em sentido oposto, o laboratório de testes normalmente está próximo ao centro de produção e, ainda assim, pelo mesmo motivo, é considerado como atividade desenvolvida em linha marginal.

De outro modo, as caldeiras para produção de vapor utilizado no processo industrial, normalmente estão, por questão de segurança, instaladas fora da área de produção, mas são consideradas como integradas ao processo central.

No caso dos autos, não importa se a UEVC está situada a alguns metros do ponto central de produção, mas sim se sua atividade está vinculada ao sistema de produção. Pelo que se observa nos autos, seria esta a última etapa de preparo dos veículos destinados à exportação, como ocorre, de modo geral, na chamada produção em linhas de montagem, não sendo possível negar a qualidade de produto intermediário para esses que integram o presente lançamento.

Noutro giro, o fato de que os produtos podem ser retirados pelos adquirentes também não se presta para descaracterizar a condição de produto intermediário de uma mercadoria. Com efeito, em se tratando de veículo automotor, vários itens podem ser substituídos, a critério do adquirente, como rodas, bancos, rádios, limpadores de parabrisa, dentre outros.

Por fim, considerando os períodos de vigência do RE, conforme lançado pelo Fisco às fls. 29, de 03/07/02 a 19/05/06, a Fiat estava autorizada a utilizar 100% (cem por cento) do diferimento na aquisição de matéria prima, material secundário e material de embalagem, para utilização na produção de veículos destinados ao exterior e de 30% (trinta por cento) em relação aos veículos fabricados para venda interna.

De 20/05/06 a 26/09/06 vigia a mesma regra, alterando-se apenas a expressão “material secundário” por “produto intermediário”.

Já no período subsequente, criou-se a regra de identificar os fornecedores nos anexos do Regime Especial.

Assim, em relação ao produto “Tutela”, após 27/09/06, como o mesmo não se enquadra no conceito de matéria prima, não caberia a utilização do percentual de 100% (cem por cento), mas sim de 30% (trinta por cento), nos termos do art. 3º do RE c/c o Anexo IV do mesmo instrumento.

E, ao contrário do que afirma o Fisco, a empresa autuada compõe tanto o Anexo III quanto o Anexo IV do Regime Especial, com a denominação de FL Brasil Ltda, Inscrição Estadual nº 067.065463.01100 (fls. 97 e 112 dos autos).

Desta forma, devem ser canceladas, integralmente, as exigências fiscais até 26/09/06 e, após esse período, aquelas relativas aos produtos “Mecafluid P 172-CS” e “Mecafluid P 893-CS” e adequação das exigências inerentes ao produto tutela, considerando o percentual de diferimento de 30% (trinta por cento).

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, também à

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento para: a) cancelar integralmente as exigências fiscais até 26/09/06; b) cancelar as exigências subsequentes dos produtos "Mecafluid P172 e P893"; c) em relação ao produto Tutela, para o período subsequente, adequar as exigências considerando o percentual de diferimento de 30% (trinta por cento). Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Marco Túlio Fernandes Ibraim e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. José Benedito Miranda. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Luiz Fernando Castro Trópia (Revisor), René de Oliveira e Sousa Júnior e Vander Francisco Costa.

Sala das Sessões, 24 de fevereiro de 2010.

Roberto Nogueira Lima
Presidente / Relator

CC/MG