

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

Acórdão: 20.159/11/3ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000157744-39  
Impugnação: 40.010123340-31  
Impugnante: Minas Madeira Ltda. - ME  
IE: 498131456.00-53  
Proc. S. Passivo: Luiz Carlos de Arruda Júnior  
Origem: DF/Uberaba

**EMENTA**

**DIFERIMENTO - DESCARACTERIZAÇÃO - ENCERRAMENTO - SUBPRODUTOS FLORESTAIS** – Constatado que a Autuada utilizou-se indevidamente do diferimento do ICMS na saída de mercadorias (subprodutos florestais), ensejando a exigência de ICMS e multa de revalidação.

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – APROVEITAMENTO A MAIOR - FATURAMENTO** – Constatado o aproveitamento indevido de crédito do ICMS, incorretamente destacado em documento fiscal de simples faturamento, que não corresponde efetivamente a uma entrada de mercadoria, decorrente de venda para entrega futura, acarretando a exigência de ICMS, após recomposição da conta gráfica, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6763/75.

**CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO – OPERAÇÃO SUBSEQUENTE NÃO TRIBUTADA** – Constatado o aproveitamento indevido de crédito do ICMS, correspondente a aquisição de combustível consumido na prestação de serviço de transporte isenta, ensejando a exigência de ICMS, após recomposição de conta gráfica, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XIII, alínea "b" da nº Lei 6763/75.

**Lançamento procedente. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

O presente lançamento é decorrente das seguintes irregularidades apuradas pela Fiscalização:

1 – utilização indevida do diferimento do ICMS na saída de mercadorias (subprodutos florestais), no período de outubro de 2004 a dezembro de 2006, ensejando a exigência do imposto devido acrescido da Multa de Revalidação (50%) prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6763/75;

2 – apropriação indevida de crédito do imposto incorretamente destacado em documento fiscal de simples faturamento, que não corresponde efetivamente a uma entrada de mercadoria, decorrente de venda para entrega futura, no período de setembro de 2006 a dezembro de 2006, acarretando a exigência de ICMS, após recomposição da conta gráfica, Multa de Revalidação (50%) prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(50% do valor do crédito apropriado) capitulada no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6763/75;

3 – apropriação indevida de crédito do imposto, correspondente à aquisição de combustível consumido na prestação de serviço de transporte isenta, em razão de seu não estorno, no período de agosto de 2006 a dezembro de 2006, ensejando a exigência de ICMS, após recomposição de conta gráfica, Multa de Revalidação (50%) prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada (50% do valor da prestação) capitulada no art. 55, inciso XIII, alínea "b", ambos da Lei nº 6763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 263/270, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às fls. 280/293.

A Assessoria deste Conselho, em parecer de fls. 297/310, opina pela procedência do lançamento.

A 1ª Câmara de Julgamento, às fls. 312, resolveu, em preliminar, à unanimidade, converter o julgamento em diligência para que a Fiscalização informasse se o emitente das notas de simples faturamento debitou-se pelo ICMS e, caso positivo, o período correspondente ao débito.

A Fiscalização manifesta-se a respeito da diligência requerida, às fls. 324/326.

A Assessoria do CC/MG ratifica seu entendimento anterior às fls. 333/334 e fls. 343/344.

A 3ª Câmara de Julgamento, às fls. 346, por maioria de votos, resolveu converter o julgamento em diligência, para que a Fiscalização esclarecesse, em relação aos itens 7.2 e 7.3 do Auto de Infração, qual a multa isolada exigida, tendo em vista a divergência entre o relatório e as planilhas que o instruíram.

A Fiscalização novamente manifesta-se às fls. 348, considerando aplicável à espécie as Multas Isoladas capituladas nos arts. 55, incisos XXVI e XIII, alínea "b", todos da Lei nº 6763/75.

A Assessoria do CC/MG, após a Manifestação Fiscal, ratifica seu entendimento às fls. 353/355, opinando pela procedência do lançamento.

---

### **DECISÃO**

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CC/MG, respaldados na manifestação fiscal, foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão, salvo modificações de estilo.

### **Do Mérito**

Vê-se que o DCMM autuado originalmente às fls. 05, contém um equívoco, posto que consignou para a data de referência, 31/07/06, valor de ICMS que é, na verdade, de multa de revalidação (fls. 65). Todavia, o erro formal foi corrigido, o que se demonstra no novo DCMM de fls. 278.

As irregularidades serão tratadas por tópicos para possibilitar uma melhor compreensão da matéria.

**1 – Utilização indevida do diferimento do ICMS na saída de mercadorias (subprodutos florestais).**

A Fiscalização, em quadro de fls. 60, demonstra o cálculo do ICMS exigido pelas saídas efetuadas com utilização indevida do diferimento. Os relatórios analíticos, com a indicação de cada documento fiscal que compõe o trabalho, estão em arquivo magnético, em mídia de fls. 68. Todavia, foram impressas, por amostragem, algumas das páginas destas planilhas, às fls. 69/72.

Reputa-se inaplicável a recomposição da conta gráfica, tendo em vista a disposição do art. 89, inciso IV da Parte Geral do RICMS/02.

No que tange ao uso indevido do diferimento do ICMS na saída de mercadorias (subprodutos florestais), a Impugnante sustenta que seu produto é um resíduo, assim conceituado pela legislação que dispõe sobre as políticas florestal e de proteção à biodiversidade no Estado de Minas Gerais, e, por esta razão, teria sua saída com o imposto diferido. Todavia, vale ressaltar que para efeitos tributários há que ser observada a legislação tributária que dispõe sobre a matéria.

A legislação citada pela Impugnante, com abrangência nas áreas florestal e ambiental (Lei Estadual nº 14.309/02 e Decreto Estadual nº 43.710/04), somente produz os efeitos para os quais foi publicada, não se prestando a produzir efeitos tributários.

Assim sendo, deve-se verificar como o instituto do diferimento está colocado na legislação tributária, de forma a elucidar o correto tratamento tributário a ser dispensado às mercadorias comercializadas pela Impugnante e objeto da presente exigência fiscal.

Com efeito, a Lei nº 6763/75, que consolida a legislação tributária do Estado de Minas Gerais, conferiu ao regulamento do imposto competência para dispor sobre o diferimento do pagamento do imposto, assim estabelecendo em seu art. 9º:

Art. 9º - O Regulamento poderá dispor que o lançamento e o pagamento do imposto sejam diferidos para operações ou prestações subsequentes. (redação vigente a partir de 08/08/2006)

Art. 9º - O Regulamento poderá dispor que o lançamento e pagamento do imposto incidente sobre a saída de determinada mercadoria sejam diferidos para etapas posteriores de sua comercialização. (efeitos de 1º/01/1976 a 07/08/2006 - redação original)

Por seu turno, o RICMS/02, em seu Anexo II, Parte 1, item 42, estabeleceu o diferimento para as seguintes mercadorias e sob as seguintes condições:

Item 42 - Saída de lingote e tarugo de metal não-ferroso, classificados nas posições 7401, 7402, 7403, 7404, 7405, 7501, 7502, 7503, 7602, 7801, 7802, 7901, 7902, 8001 e 8002, da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias (NBM/SH, com o sistema de classificação adotado a partir de 1º de janeiro

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de 1997), ou de sucata, apara, resíduo ou fragmento de mercadoria, observadas as condições estabelecidas nos artigos 218 a 224 da Parte 1 do Anexo IX.

Assim sendo, necessário verificar-se o teor dos citados artigos:

Art. 218 - O pagamento do imposto incidente nas sucessivas saídas de lingote ou tarugo de metal não ferroso, classificados nas posições 7401, 7402, 7403, 7404, 7405, 7501, 7502, 7503, 7601, 7602, 7801, 7802, 7901, 7902, 8001 e 8002 da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias - Sistema Harmonizado (NBM/SH - com o sistema de classificação adotado até 31 de dezembro de 1996), e de sucata, apara, resíduo ou fragmento de mercadoria fica diferido para o momento em que ocorrer a saída:

I - para consumo, exceto em processo de industrialização;

II - para fora do Estado;

III - de estabelecimento industrial situado no Estado, do produto resultante do processo de industrialização, no qual foram consumidos ou utilizados.

(...)

Art. 219 - Considera-se:

I - sucata, apara, resíduo ou fragmento, a mercadoria, ou parcela desta, que não se preste para a mesma finalidade para a qual foi produzida, assim como: papel usado, ferro velho, cacos de vidro, fragmentos e resíduos de plástico, de tecido e de outras mercadorias;

II - enquadrada no inciso anterior, a mercadoria conceituada como objeto usado nos termos do item 10 da Parte 1 do Anexo IV, quando destinada à utilização, como matéria-prima ou material secundário, em estabelecimento industrial.

Art. 220 - Para o efeito da definição contida no artigo anterior, é irrelevante:

I - que a parcela de mercadoria possa ser comercializada em unidade distinta;

II - que a mercadoria, ou sua parcela, conserve a mesma natureza de quando originariamente produzida.

Desta forma, para fins de aplicação da legislação tributária, para que uma mercadoria seja conceituada como resíduo (ou mesmo como sucata, apara ou fragmento) e esteja contemplada com o instituto do diferimento, é condição necessária que essa mercadoria não se preste ao uso na mesma finalidade para a qual foi produzida.

Para existir o diferimento, nos termos do RICMS/02, o material tem de cumprir inicialmente o objetivo para o qual foi produzido e, só depois de usado, na

finalidade para o qual foi produzido, ele pode vir a ser considerado um resíduo (ou mesmo sucata, apara ou fragmento de mercadoria). Numa linguagem figurada, a coisa tem de ter sido algo antes para então "virar" resíduo, sucata, apara ou fragmento de mercadoria. Conforme exegese do art. 219, inciso I, da Parte 1 do Anexo IX do RICMS/02, não existe um material que originalmente seja resíduo, sucata, apara ou fragmento de mercadoria.

Destaca-se que, para efeitos tributários, é irrelevante a denominação dada pela Impugnante aos produtos por ela comercializados. Aliás, vê-se claramente que a Impugnante não possui uma uniformidade quanto a essa denominação, uma vez que utiliza nas notas fiscais por ela emitidas os mais diversos termos, como "resíduo de serraria", "maravalha de resíduo de pinus", "resíduo de floresta", "maravalha de pinus" (fls. 74/90) ou mesmo "cavaco de pinus" (fls. 159/162).

A título de exemplo, e para registrar a pluralidade de nomes atribuídos a um mesmo produto, cita-se os sucessivos contratos que a Autuada firmou com a empresa adquirente "Cargill Agrícola S/A", acostados às fls. 164/209 dos autos, os quais foram intitulados de "CONTRATO DE COMPRA E VENDA DE SUBPRODUTO FLORESTAL", onde a mercadoria a ser comercializada recebeu a denominação de "cavaco de resíduo de pinus" (preâmbulo dos contratos às fls. 167, 178 e 189 e cláusula 2ª dos mesmos às fls. 164, 169, 180 e 191) ou, ainda, no último contrato, "cavaco de lenha de pinus" (preâmbulo de fls. 200) e "cavaco de lenha/resíduos de pinus" (cláusula 2ª de fls. 202). Tais nomes divergem daqueles utilizados nas notas fiscais de emissão da Impugnante, como acima referido.

Por sua vez, a empresa retrocitada, "Cargill Agrícola S/A", que é um dos clientes da Autuada, utiliza um outro termo para o produto adquirido - "resíduo de lenha" -, conforme se vê nos registros SINTEGRA tipo "54" que transmitiu (amostra impressa às fls. 69/70).

Portanto, para efeitos tributários, não basta que se intitule determinado produto de "resíduo" para que se enquadre nos ditames do art. 218 da Parte 1 do Anexo IX do RICMS/02, aplicando-se, por conseguinte, o diferimento do pagamento do ICMS nas saídas.

A legislação tributária estadual tem o seu próprio critério para a definição de resíduo (ou sucata, apara ou fragmento de mercadoria), trazida pelo subseqüente art. 219, inciso I, da mesma Parte, a qual exige que a mercadoria tenha sido utilizada anteriormente naquela finalidade para a qual foi produzida, antes de "virar" um resíduo (ou sucata, apara ou fragmento de mercadoria).

Vê-se, assim, que a legislação de regência considera como atributo insuperável, para que um material seja considerado resíduo, que este tenha sido utilizado anteriormente em outra finalidade para a qual se tornou inservível, donde concluir-se que um produto não pode "nascer" resíduo, ante sua definição normativa. Inconcebível, ao contrário do que pretende a Impugnante, que o produto por ela comercializado já "nasça" na forma de um resíduo, em afronta à definição legal trazida pelo dispositivo retrocitado.

Para o adequado tratamento tributário a ser dispensado aos produtos que comercializa, deve a Impugnante observar as definições legais e condicionantes clara e expressamente postas na legislação tributária.

É evidente que a expressão "assim como" contida no inciso I do art. 219 é meramente exemplificativa, não exaustiva, demonstrando exemplos de aplicabilidade da norma, como bem destacou a Autuada na sua peça impugnatória. Entretanto, todas as mercadorias relacionadas no dispositivo em comento, e qualquer outra que se queira enquadrar no conceito de sucata, apara, resíduo ou fragmento, para efeitos tributários, deve satisfazer a condição de não mais se prestar para a mesma finalidade para a qual foi produzida, o que não se verifica no caso da mercadoria tratada na presente autuação.

A Superintendência de Tributação já se manifestou sobre a matéria em diversas oportunidades, donde destaca-se a resposta à Consulta de Contribuinte nº 262/06:

**ICMS - DIFERIMENTO - SUBPRODUTOS DE MADEIRA - INAPLICABILIDADE** - ÀS OPERAÇÕES COM SUBPRODUTOS DE MADEIRA DE REFLORESTAMENTO NÃO SE APLICA O DIFERIMENTO PREVISTO NOS ART. 218 A 224, PARTE 1 DO ANEXO IX DO RICMS/2002, VISTO QUE OS MESMOS SÃO NATURALMENTE OBTIDOS NO PROCESSO DE DESBASTE E CORTES DE FLORESTAS, DESDOBRAMENTO, APARELHAMENTO, MOAGEM E PALETIZAÇÃO DA MADEIRA E, PORTANTO, NÃO RECEBEM O TRATAMENTO TRIBUTÁRIO CONFERIDO À SUCATA, APARA OU RESÍDUO A QUE SE REFEREM OS DISPOSITIVOS CITADOS.

**EXPOSIÇÃO:**

A CONSULENTE TEM COMO OBJETO SOCIAL AS ATIVIDADES DE COMPRA E VENDA DE PRODUTOS FLORESTAIS EM GERAL, DESBASTES E CORTES DE FLORESTAS E CONSEQÜENTES OPERAÇÕES DE SERRARIA, DESDOBRAMENTO, APARELHAMENTO, MOAGEM E PALETIZAÇÃO DE MADEIRA E SUA COMERCIALIZAÇÃO, INDUSTRIALIZAÇÃO, COMÉRCIO E EXPORTAÇÃO DE ARTEFATOS DE MADEIRA.

AFIRMA QUE ADQUIRE MADEIRA DE PINUS PROVENIENTE DE REFLORESTAMENTO QUE, POSTERIORMENTE, É LEVADA PARA A SERRARIA ONDE SE EFETUA O SEU DESDOBRAMENTO. OS RESÍDUOS DESSA MADEIRA (APARAS DE CASQUEIRO, PONTAS DE DESTOPO E SERRAGEM) SÃO VENDIDOS PARA EMPRESAS QUE OS UTILIZAM NO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO/COMBUSTÃO DE PRODUTOS QUE SERÃO TRIBUTADOS.

ACRESCENTA QUE REALIZA, AINDA, LIMPEZA EM FLORESTAS, DESTINANDO OS RESÍDUOS DA COLHEITA A EMPRESAS QUE TAMBÉM OS UTILIZARÃO NO SEU PROCESSO INDUSTRIAL, COMO: GALHOS, PONTAS DE ÁRVORES MORTAS, SECAS E PODRES, CAVACOS E RAÍZES (QUE SOMAM O MAIOR VOLUME DA COMERCIALIZAÇÃO).

ASSIM, PRETENDE CONSIDERAR DIFERIDO O IMPOSTO INCIDENTE SOBRE AS SAÍDAS DOS RESÍDUOS DE MADEIRA DE PINUS E CAVACOS DOS RESÍDUOS DE PINUS, NOS TERMOS DO CAPÍTULO XXI (ART. 218 A 220), ANEXO IX DO RICMS/2002.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

DIANTE DO EXPOSTO, FORMULA A SEGUINTE

### CONSULTA:

1 - O PROCEDIMENTO PRETENDIDO ESTÁ CORRETO?

2 - CASO NEGATIVO, COMO PROCEDER?

### RESPOSTA:

1 - O PROCEDIMENTO PRETENDIDO PELA CONSULENTE NÃO ESTÁ CORRETO.

ESCLAREÇA-SE, INICIALMENTE, QUE "SUBPRODUTO É O PRODUTO EXTRAÍDO OU FABRICADO DE MATÉRIA DA QUAL JÁ SE OBTVEVE UM PRODUTO MAIS IMPORTANTE" (CONCEITO ENCONTRADO NO DICIONÁRIO MICHAELLIS).

O TRATAMENTO TRIBUTÁRIO APLICADO AOS RESÍDUOS, DE UM MODO GERAL, É O CONSTANTE NOS ART. 218 A 224 DO ANEXO IX, PARTE 1 C/C ITEM 42, PARTE 1, ANEXO II, AMBOS DO RICMS/2002, ENTENDENDO-SE POR RESÍDUO A MERCADORIA OU PARCELA DESTA QUE NÃO SE PRESTA PARA A MESMA FINALIDADE PARA A QUAL FOI PRODUZIDA, ASSIM COMO: PAPEL USADO, FERRO-VELHO, CACOS DE VIDRO, FRAGMENTOS DE PLÁSTICO, TECIDO E OUTROS PRODUTOS SEMELHANTES.

NO ENTANTO, ÀS OPERAÇÕES COM SUBPRODUTOS DE MADEIRA DE REFLORESTAMENTO (APARAS DE CASQUEIROS, PONTAS DE DESTOPO E SERRAGEM) NÃO SE APLICA O DIFERIMENTO PREVISTO NOS DISPOSITIVOS CITADOS ACIMA, VISTO QUE TAIS MERCADORIAS SÃO CONSIDERADAS SUBPRODUTOS ORIUNDOS DO PROCESSO DE DESDOBRAMENTO, APARELHAMENTO, MOAGEM E PALETIZAÇÃO DA MADEIRA, SENDO UTILIZADOS COMO MATÉRIA-PRIMA NA COMBUSTÃO DE CALDEIRAS E FORNALHAS PARA GERAÇÃO DE CALOR, SUJEITANDO-SE À TRIBUTAÇÃO NORMAL PREVISTA NA PARTE GERAL DO RICMS/2002.

TAMBÉM SÃO CONSIDERADOS SUBPRODUTOS OS GALHOS, PONTAS DE ÁRVORES MORTAS, SECAS E PODRES, CAVACOS E RAÍZES.

2 - DESCARTADA A HIPÓTESE DE DIFERIMENTO, AS SAÍDAS DOS PRODUTOS PROMOVIDAS PELA CONSULENTE EM OPERAÇÕES INTERNAS SERÃO TRIBUTADAS COM APLICAÇÃO DA ALÍQUOTA DE 18%.

Assim sendo, pode-se concluir que as mercadorias comercializadas pela Impugnante, objeto da presente autuação, caracterizam-se como subprodutos florestais, sujeitos à tributação normal, e não como resíduos, portanto, não se aplica o diferimento.

Aliás, repita-se, nos sucessivos contratos firmados entre a Impugnante e a empresa "Cargill Agrícola S/A" (fls. 164/209) consta que o objeto contratado é a "compra e venda de subproduto de origem florestal especificado como cavaco de resíduo de pinus", conforme se vê no preâmbulo desses contratos (rodapé das fls. 167, 178 e 189), sendo que no último contrato houve ligeira mudança na terminologia, citando-se "compra e venda de subproduto de origem florestal especificado como cavaco de lenha de pinus" (rodapé de fls. 200).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Não obstante as considerações anteriores, que objetivaram demonstrar que os produtos comercializados com o uso indevido do diferimento não podem ser considerados resíduos para efeitos tributários, posto que não se enquadram na definição do art. 219, inciso I, da Parte 1 do Anexo IX do RICMS/02, levanta-se aqui uma outra questão: segundo as próprias aceções da Impugnante, os produtos que comercializa, a despeito da pluralidade de nomes utilizados nas notas fiscais, são mesmo "resíduos" ou um outro produto (industrializado) a que denomina "cavaco de resíduo"?

Os contratos acima citados oferecem a resposta: em suas cláusulas 1ª constam as seguintes definições, pactuadas entre as partes:

**CAVACOS DE RESÍDUOS DE SERRARIA OU FLORESTA:** produto resultante da transformação de resíduos do processamento primário (desdobramento) da madeira (costaneiras, casqueiros, etc) ou resíduos originários de florestas em partículas de menor tamanho (cavacos) utilizando um picador. Este se enquadra como subproduto florestal. (sublinhado nosso)

**RESÍDUOS DE SERRARIA:** sobras oriundas do processamento de madeira (costaneiras, casqueiros, retalhos, etc) para obtenção de peças trabalhadas (vigas, dormentes, postes, caibros, ripas, etc). Este se enquadra como subproduto florestal.

**TERCEIRO:** pessoa física ou jurídica fornecedora primária da matéria prima florestal utilizada pela VENDEDORA para a produção do cavaco de resíduo, produto objeto deste instrumento.

A cláusula 2ª dos referidos contratos (fls. 164, 169, 180, 191 e 202), já citada anteriormente, esclarece de vez a questão, ao determinar que o produto objeto do contrato de compra e venda é o cavaco de resíduo de pinus.

Conforme parágrafo único da referida cláusula, "O PRODUTO objeto do presente instrumento é exclusivamente proveniente da serraria de propriedade da VENDEDORA, localizada na Rodovia MG-452, Km 32, Zona rural, município de Perdizes, MG, onde o produto será retirado".

No último dos contratos, consta que "O PRODUTO objeto do presente instrumento é exclusivamente proveniente de operações de corte de lenha e resíduos, pedaços inteiros de lenha, sem especificações de tamanho ou espessura em picador de propriedade da VENDEDORA, conforme contratos de compra de matéria prima das empresas Caxuana S/A, município de Nova Ponte (MG) e Satipel Florestal, município de Estrela do Sul (MG)". (sublinhado nosso)

Por seu turno, a cláusula 5ª dos contratos de compra e venda de subproduto florestal estabelece as especificações necessárias dos produtos a serem comercializados, deixando claro que não são meras sobras da atividade industrial (serraria) ou florestal, a que a Impugnante denomina de "resíduos de serraria ou floresta". Ao contrário, tais "sobras" devem ser submetidas a um processo de industrialização, utilizando-se um picador, de forma que o produto final, a que as partes pactuaram denominar-se "cavaco de resíduo de pinus", atenda a determinados padrões de granulometria e umidade, entre outros.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Variando pouco a redação dessa cláusula 5ª de um contrato para outro, reproduz-se abaixo o inteiro teor do primeiro constante dos autos (fls. 165), para melhor visualização:

**Cláusula 5ª** – O PRODUTO deverá estar com granulometria variando de 30 mm (trinta milímetros) a 80 mm (oitenta milímetros), podendo variar no máximo 10% (dez por cento), tanto para mais como para menos, isento de LASCAS LONGITUDINAIS superiores a 88 mm (oitenta e oito milímetros) e com no máximo 5% (cinco por cento) de FINOS, com umidade variando de 35% (trinta e cinco por cento) a 50% (cinquenta por cento).

**Parágrafo único** – Não serão aceitos cavacos com umidade superior a 50% (cinquenta por cento).

LASCAS LONGITUDINAIS e FINOS também são termos definidos na cláusula 1ª dos contratos.

Por todo o exposto, claro está que a Impugnante, chamada nos contratos de VENDEDORA, adquire matéria-prima florestal de TERCEIROS e os submete a industrialização, donde resulta o produto final padronizado denominado "cavaco de resíduo de pinus", o qual sairá de seu estabelecimento (serraria) localizado em Perdizes - MG. Mais que mera sobra da atividade florestal ou de serraria, deve o produto a ser comercializado atender a padrões rígidos de granulometria, umidade e outros.

Não obstante ter-se demonstrado que os subprodutos florestais vendidos pela Impugnante não devem ser considerados "resíduos" para efeitos tributários, pode-se ainda questionar se seriam assim chamados pela própria legislação florestal e ambiental, citada pela Autuada em sua peça impugnatória, muito embora referida legislação seja irrelevante, repita-se, para definir efeitos tributários.

É que o Decreto Estadual nº 43.710/04, que dispõe sobre as políticas florestal e de proteção à biodiversidade no Estado, em seu art. 59, § 2º (parágrafo esse não transcrito pela Autuada), assim estabelece:

§ 2º - O cavaco resultante do processamento mecânico da madeira in natura não é considerado como resíduo para os efeitos deste Decreto.

Isto posto, merece registro o fato de a Impugnante ter passado a destacar o ICMS nas notas fiscais referentes às saídas dos mesmos subprodutos florestais destinados à empresa "Cargill Agrícola S/A", a partir de setembro/06 (nota nº 3 de fls. 61), conforme fotocópias de documentos acostados por amostragem às fls. 159/162 dos autos.

Pode-se verificar pelos demonstrativos de fls. 69/70, extraídos dos Registros SINTEGRA, tipo 54, transmitidos pela empresa destinatária acima citada (amostra impressa), que o produto adquirido por ela é o mesmo identificado pelo código 07745, tanto no período em que foi utilizado indevidamente o diferimento quanto no período em que a remetente, ora Impugnante, passou a destacar o imposto à alíquota de 18% (dezoito por cento) nos documentos fiscais. A mudança de comportamento da Contribuinte vem revelar seu reconhecimento quanto à incorreção do procedimento anterior.

Tendo em vista que a Contribuinte ostentava saldo credor em sua conta gráfica, a Fiscalização efetuou sua recomposição, contemplando as irregularidades seguintes, objeto do feito.

**2 – Apropriação indevida, a título de crédito, do imposto incorretamente destacado em documento fiscal de simples faturamento, que não corresponde efetivamente a uma entrada de mercadoria, decorrente de venda para entrega futura.**

Os documentos fiscais a que se refere a irregularidade encontram-se relacionados às fls. 62 e cópias deles foram acostadas aos autos, às fls. 211/213. O crédito estornado compõe o valor constante da coluna “Crédito estornado da cópia fiel” de fls. 64.

No tocante ao creditamento do imposto relativamente a notas fiscais de simples faturamento em que figurava como destinatária, decorrentes de vendas para entrega futura, em flagrante desacordo ao disposto no art. 305 da Parte 1 do Anexo IX do RICMS/02, a Impugnante praticamente reconhece a irregularidade, limitando-se a argumentar que o procedimento não trouxe prejuízo ao Estado de Minas Gerais, já que no futuro ocorreria a entrega dos produtos destacados nessas notas fiscais.

Ora, não podem os contribuintes envolvidos nessas operações escolherem, a seu critério e ao arrepio da legislação, o momento em que desejam efetuar o destaque do ICMS nos documentos fiscais (remetente) e o consequente aproveitamento de crédito, este a cargo da destinatária, a ora Autuada.

É evidente que o procedimento equivocado trouxe prejuízo ao Fisco, haja vista que o imposto lançado a crédito não correspondeu a nenhuma entrada efetiva de mercadoria no estabelecimento destinatário, em qualquer período de apuração que se considere.

Veja-se, à guisa de exemplo, a Nota Fiscal de simples faturamento nº 000048, de 28 de **setembro** de 2006 (fl. 211), cuja saída efetiva das mercadorias, representadas pelas Notas Fiscais nºs 000055/58/60/62, somente ocorreu entre os dias 23 e 29 de **dezembro** de 2006 (fls. 214/217). Esclareça-se que a empresa remetente BENMAX equivocou-se ao preencher o campo "natureza da operação" e respectivo CFOP em todas as notas fiscais envolvidas, invertendo os referidos dados a serem lançados nas notas fiscais de simples faturamento com aqueles das notas fiscais emitidas para acobertarem a saída efetiva de mercadorias.

Voltando à questão legal, ressalta-se que o citado art. 305 da Parte 1 do Anexo IX do RICMS/02, que tem origem no art. 40 do Convênio ICMS s/ nº de 15.12.1970, **autoriza** a emissão de nota fiscal de simples faturamento, desde que seja sem destaque do imposto. Veja-se:

Art. 305 - Nas vendas para entrega futura, poderá ser emitida nota fiscal sem destaque do ICMS, mencionando-se no documento que a emissão se destina a simples faturamento, com o imposto sendo debitado por ocasião da efetiva saída da mercadoria."

Verifica-se que o art. 15 da Parte 1do Anexo V do mesmo RICMS/02, também originário do aludido convênio, art. 44, **veda** a emissão de nota fiscal que não corresponda a uma efetiva saída de mercadoria, exceto os casos previstos no Regulamento.

Assim sendo, optando as partes pela emissão de notas fiscais de simples faturamento, devem elas atender às normas que regulamentam sua emissão, não havendo que se falar em destaque de ICMS e conseqüente transferência de crédito em tais documentos, conforme o dispositivo legal acima transcrito, pois que não acobertam efetivamente saídas de mercadorias do estabelecimento remetente. Não tendo havido uma entrada de mercadoria no estabelecimento destinatário, descabe falar-se em creditamento do imposto nesse momento.

**3 – Apropriação indevida, a título de crédito, do imposto correspondente a aquisição de combustível consumido na prestação de serviço de transporte isenta.**

Os valores totais apropriados a título de crédito de ICMS sobre entradas de combustíveis foram apurados pela Fiscalização, pela mesma proporção encontrada para as prestações de serviços isentas sobre o total das prestações.

A memória de cálculo consta da “Planilha 4”, de fls.63. Os números não são contraditados pela Impugnante. Aqui, uma vez mais, revela-se apropriada a abordagem da manifestação fiscal:

“Quanto ao aproveitamento de crédito de ICMS pela compra de combustíveis, vinculado a prestações de serviço de transporte subsequentes isentas, limita-se a Autuada a argumentar que exerceu seu direito inerente ao princípio constitucional da não-cumulatividade do imposto, expresso no art. 155, § 2º, inciso I da Constituição da República de 1988.

Entretanto, como é cediço, o princípio constitucional acima referido não é absoluto e não pode ser tomado isoladamente, tendo deixado a Impugnante de examinar e atender a norma subseqüente inserta na alínea "b" do inciso II do mesmo parágrafo. Transcreveremos os dispositivos constitucionais envolvidos para melhor visualização:

Art. 155 (...)

§ 2º. O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

II - **a isenção ou não-incidência**, salvo determinação em contrário da legislação:

a) (...)

b) **acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores**; (*grifou-se*)

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Não obstante, a CR/88, em seu art. 155, § 2º, inciso XII, alínea "c", ainda delegou competência à lei complementar para disciplinar o regime de compensação do imposto. Cumprindo o ditame constitucional, dispõe a Lei Complementar 87/1996 de maneira idêntica, em seu art. 20, § 3º, inciso II, *in verbis*:

Art. 20. (...)

(...)

§ 3º É vedado o crédito relativo à mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita:

(...)

II - para comercialização ou prestação de serviço, quando a saída ou a prestação subsequente não forem tributadas ou estiverem isentas do imposto, exceto as destinadas ao exterior. (*grifou-se*)

O Regulamento do ICMS/02, por sua vez, reproduz a mesma norma ao tratar da vedação do crédito em comento (art. 70, inciso XIV) ou da necessidade do seu estorno (art. 71, inciso II). Veja-se:

Art. 70 - Fica vedado o aproveitamento de imposto, a título de crédito, quando:

(...)

XIV - a mercadoria entrada no estabelecimento for destinada à prestação de serviço não tributada ou isenta do imposto.

(...)

Art. 71 - O contribuinte deverá efetuar o estorno do imposto creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria ou o bem entrados no estabelecimento:

(...)

II - vierem a ser integrados ou consumidos em processo de comercialização, industrialização, produção, extração, geração, prestação de serviço de transporte interestadual ou intermunicipal, ou de comunicação, quando a operação ou prestação subsequente não for tributada ou estiver isenta do imposto, observado o disposto no § 3º deste artigo; (*grifou-se*)

Ressalte-se que o mesmo RICMS/02, em seu art. 66, inciso VIII, ao dispor sobre os insumos passíveis de crédito por empresas prestadoras de serviço de transporte (atividade secundária da Impugnante, conforme fotocópias de CTCRs juntadas aos autos por amostragem, às fls. 232/237), estabeleceu, dentre outras condições, sua proporcionalidade "ao valor das prestações alcançadas pelo imposto":

Art. 66 - Observadas as demais disposições deste Título, será abatido, sob a forma de crédito, do imposto incidente nas operações ou nas prestações realizadas no período, desde que a elas vinculado, o valor do ICMS correspondente:

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

VIII - a combustível, lubrificante, pneus, câmaras-de-ar de reposição ou de material de limpeza, adquiridos por prestadora de serviços de transporte e estritamente necessários à prestação do serviço, limitado ao mesmo percentual correspondente, no faturamento da empresa, ao valor das prestações alcançadas pelo imposto e restrito às mercadorias empregadas ou utilizadas exclusivamente em veículos próprios;" (*grifou-se*)

Desta forma, não pode prosperar a pretensão da Impugnante de tomar os créditos de ICMS pelas aquisições de combustíveis, quando as prestações de serviço de transporte subsequentes ocorrerem com a isenção do imposto, salvo quando houver disposição em contrário da legislação.

Trata-se, o caso dos autos, da isenção prevista no item 144 da Parte 1 do Anexo I do RICMS/02, referente à "prestação interna de serviço de transporte rodoviário intermunicipal de cargas que tenha como tomador do serviço contribuinte do imposto inscrito no cadastro de contribuintes deste Estado", isenção esta que não traz consigo nenhuma determinação quanto à manutenção de créditos pela entrada de insumos, sujeitando-se, pois, à regra geral que estabelece a vedação ao crédito ou seu estorno, no caso de já haver sido escriturado."

### **Das penalidades.**

No que concerne às penalidades aplicadas, seja a multa de revalidação ou as multas isoladas, não trouxe a Impugnante nenhum fato concreto que ensejasse reformulação dos valores ora exigidos, os quais seguiram estritamente o montante determinado nos dispositivos da Lei nº 6763/75 que regem a matéria, citados no campo próprio ("Infringência/Penalidade") do Auto de Infração. Suas meras alegações, destituídas de fundamentação legal, não têm o condão de alterar a presente exigência fiscal.

Incumbe tão somente realçar que a Fiscalização aplicou, adequadamente, a penalidade prevista no art. 55, inciso XIII, alínea "b" da Lei nº 6763/75, para a infração a que se refere o item 2 da peça fiscal; e a multa do art. 55, inciso XXVI, da mesma lei estadual, para o item 3 do Auto de Infração.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Marcelo Cássio Amorim Rebouças. Participaram do julgamento, além da signatária, os Conselheiros André Barros de Moura (Revisor), José Luiz Drumond e Luiz Fernando Castro Trópia.

**Sala das Sessões, 04 de agosto de 2011.**

**Maria de Lourdes Medeiros  
Presidente / Relatora**