

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 3.770/11/CE Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000165874-89
Recurso de Revisão: 40.060130336-75
Recorrente: Nestlé Brasil Ltda
IE: 295002263.08-97
Recorrida: Fazenda Pública Estadual
Proc. S. Passivo: Leonardo Resende Alvim Machado/Outro(s)
Origem: DF/Uberaba

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – RESOLUÇÃO 3.166/01. Constatado aproveitamento indevido de créditos de ICMS destacados em notas fiscais de fornecedores de outra Unidade da Federação, beneficiados com incentivos fiscais em seu Estado de origem, sem amparo em convênios celebrados no âmbito do CONFAZ. Procedimento fiscal respaldado no art. 155, § 2º e inciso XII, alínea "g" da Constituição Federal, art. 1º, parágrafo único e art. 8º, inciso I, ambos da Lei Complementar nº 24/75. Crédito vedado nos termos do art. 62, § 1º, do RICMS/02 e da Resolução nº 3.166/01. Corretas as exigências fiscais de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – MATERIAL DE USO E CONSUMO. Constatado aproveitamento indevido de créditos de ICMS provenientes de materiais destinados a uso e consumo do estabelecimento, escriturados incorretamente como insumos. Inobservância do limite temporal fixado no inciso X do art. 66, configurando-se a infringência ao art. 70, inciso III c/c § 1º do art. 71 todos do RICMS/02. Exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75. Crédito tributário reformulado pelo Fisco.

Recurso de Revisão conhecido por unanimidade e não provido pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a constatação de irregularidades praticadas pela Recorrente, quanto ao aproveitamento de créditos de ICMS, no período de 01/01/05 a 31/12/09, apurados mediante o confronto e análise dos documentos, livros fiscais e dos arquivos eletrônicos no formato SINTEGRA e SPEED transmitidos pela Contribuinte, a saber:

1- aproveitamento a maior de crédito de ICMS relativos às mercadorias recebidas em transferências e adquiridas de terceiros, localizados no Estado de Goiás, constantes dos itens 4.11 e 4.16-A do Anexo Único da Resolução nº 3.166/01,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

conforme demonstrado na Planilha 1, referente período de 01/01/05 a 31/08/09, arquivos formato SINTEGRA, e na Planilha 1A, referente período de 01/09/09 a 31/12/09, arquivos formato SPEED, constantes dos arquivos gravados em CD de fl. 17, e cópias de notas fiscais por amostragem às fls. 18/65;

2 - aproveitamento indevido de ICMS relativos às aquisições de mercadorias destinadas ao uso e consumo no estabelecimento, conforme demonstrado na Planilha 2, constantes dos arquivos gravados em CD de fl. 17, e cópias de notas fiscais por amostragem às fls. 66/84;

3 - aproveitamento indevido de ICMS por lançamento em duplicidade de notas fiscais de aquisições de leite de empresas de laticínios localizadas no Estado de Minas Gerais, referente ao crédito extemporâneo apropriado em setembro de 2009, que alguns documentos já haviam sido escriturados e creditados na época da emissão, conforme demonstrado na Planilha 3, constantes dos arquivos gravados em CD de fls. 17, e cópias das notas fiscais às fls. 85/162. Irregularidade não contestada e recolhida pela Autuada, quando do oferecimento da impugnação.

Exige-se ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.

A decisão consubstanciada no Acórdão nº 20409/11/1ª, pelo voto de qualidade, julgou parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco às fls. 674/676. Na oportunidade, ficaram vencidos, em parte, os Conselheiros Vander Francisco Costa (Relator), que excluía ainda as exigências relativas a fatos geradores anteriores a 24/06/05, nos termos do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional e Sauro Henrique de Almeida, que, além de excluir as exigências relativas a fatos geradores anteriores a 24/06/05, nos termos do art. 150, § 4º do CTN, excluía também as exigências referentes a materiais para análise laboratorial constantes da planilha de fls. 364/367.

Irresignada com a decisão, a Autuada interpõe o Recurso de Revisão de fls. 713/744.

DECISÃO

Da Preliminar

Inicialmente cumpre analisar a preliminar de cabimento do presente recurso nos termos do art. 163 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais – RPTA/MG, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, que assim determina:

SEÇÃO IX

DO RECURSO DE REVISÃO

Art. 163. Das decisões da Câmara de Julgamento cabe Recurso de Revisão para a Câmara Especial, no prazo de 10 (dez) dias contados da intimação do acórdão, mediante publicação da decisão no órgão oficial, nas seguintes hipóteses:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - quando a decisão da Câmara de Julgamento resultar de voto de qualidade proferido pelo seu Presidente;

(...)

§ 1º Não ensejará recurso de revisão:

I - a decisão tomada pelo voto de qualidade, relativa à:

a) questão preliminar, exceto a referente à desconsideração do ato ou negócio jurídico;

b) concessão de dedução de parcela do crédito tributário escriturada ou paga após a ação fiscal;

II - a decisão relativa ao cancelamento ou redução de multa isolada, pelo órgão julgador, conforme estabelecido em lei.

(...)

Pela leitura e análise do texto acima transcrito em confronto com a decisão consubstanciada no Acórdão nº 20.409/11/1ª, ora recorrido, verifica-se ser cabível o presente recurso, uma vez que a decisão foi tomada pelo voto de qualidade, adequando-se, perfeitamente, aos ditames do art. 163 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais – RPTA/MG, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08.

Ressalte-se ainda que a decisão não se enquadra em nenhuma das vedações constantes do § 1º do citado art. 163, pois não trata de questão preliminar ou de concessão de dedução de parcela do crédito tributário escriturada ou paga após a ação fiscal.

Diante disso, encontra-se atendida a condição prevista no inciso I do art. 163 do RPTA/MG, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, devendo ser conhecido o presente Recurso de Revisão por configurados seus pressupostos de admissibilidade.

Do Mérito

Considerando que a fundamentação do Acórdão recorrido não se contrapõe à decisão ora tomada por esta Câmara Especial e, por consequência, vai ao encontro das discussões alinhavadas nesta sessão de julgamento, transcreve-se parte daquela decisão, conforme a seguir.

Consoante relatado acima, a autuação em análise versa sobre a constatação de irregularidades praticadas pela Recorrente, quanto ao aproveitamento de créditos de ICMS, no período de 01/01/05 a 31/12/09, apurados mediante o confronto e análise dos documentos, livros fiscais e dos arquivos eletrônicos no formato SINTEGRA e SPEED transmitidos pela Contribuinte, a saber:

1- aproveitamento a maior de crédito de ICMS relativos às mercadorias recebidas em transferências e adquiridas de terceiros, localizados no Estado de Goiás, constantes dos itens 4.11 e 4.16-A do Anexo Único da Resolução nº 3.166/01, conforme demonstrado na Planilha 1, referente período de 01/01/05 a 31/08/09, arquivos formato SINTEGRA, e na Planilha 1A, referente período de 01/09/09 a

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

31/12/09, arquivos formato SPEED, constantes dos arquivos gravados em CD de fl. 17, e cópias de notas fiscais por amostragem às fls. 18/65;

2 - aproveitamento indevido de ICMS relativos às aquisições de mercadorias destinadas ao uso e consumo no estabelecimento, conforme demonstrado na Planilha 2, constantes dos arquivos gravados em CD de fl. 17, e cópias de notas fiscais por amostragem às fls. 66/84;

3 - aproveitamento indevido de ICMS por lançamento em duplicidade de notas fiscais de aquisições de leite de empresas de laticínios localizadas no Estado de Minas Gerais, referente crédito extemporâneo apropriado em setembro de 2009, que alguns documentos já haviam sido escriturados e creditados na época da emissão, conforme demonstrado na Planilha 3, constantes dos arquivos gravados em CD de fls. 17, e cópias das notas fiscais às fls. 85 a 162. Irregularidade não contestada e recolhida pela Autuada, quando da impugnação.

Exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.

Entretanto, como o recurso ora analisado foi interposto pela Autuada e aborda tão somente a matéria referente às exigências constantes dos itens 1 e 2 do Auto de Infração, deve ser feito o exame apenas da questão abordada.

Urge enfrentar, de plano, a questão atinente à decadência, alegada *ab initio* pela Recorrente.

Cabe destacar que não há de se falar em decadência ao direito de lançar, relativamente aos fatos geradores ocorridos anteriormente ao mês de junho de 2005, com aplicação do 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.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, inciso I do CTN.

Na mesma toada decidiu o Egrégio Superior Tribunal de Justiça ao apreciar o Recurso Especial n.º 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 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 2005 somente expira em 31/12/10, conforme disposto

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

no 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 24 de junho de 2010 (fls. 03).

No que tange ao mérito propriamente dito, passa-se à análise da questão dividida nos dois itens do Auto de Infração objetos do recurso em exame.

O item 1 do Auto de Infração contempla uma situação de obrigatoriedade de efetuar o estorno. Já o item 2 cuida de situação na qual o creditamento é vedado. Confira-se.

Item 1 do AI - entradas de mercadorias amparadas por incentivos fiscais concedidos aos remetentes pelos Estados de origem – Resolução 3.166/01

O estorno do crédito justifica-se em razão de benefícios fiscais concedidos unilateralmente sem aquiescência do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), nas mercadorias recebidas em transferência (leite pré-condensado), e adquiridas de terceiros (material de embalagem) originários do Estado de Goiás, constantes dos itens 4.16-A e 4.11 do Anexo Único da Resolução nº 3.166/01.

4.11	Estabelecimento de industrial que destine mercadoria para comercialização, produção ou industrialização	crédito presumido de 2% (Art. 11, III do Anexo IX do Dec. 4.852/97)	10% s/ BC NF emitida a partir de 21/11/94
------	---	--	--

(...)

4.16-A	Achocolatado em pó, bebida láctea, creme de leite, doce de leite, iogurte, leite aromatizado, leite esterilizado (UHT) ou pasteurizado, manteiga de leite, queijo, inclusive requeijão, leite em pó, soro de leite em pó, óleo butírico de manteiga (butter oil), leite pré-concentrado integral e leite pré-concentrado desnatado (destacou-se)	Crédito presumido de 5% (art. 11, XXXV do Anexo IX do Dec. 4.852/97)	7% s/BC NF emitida a partir de 01/02/2004
--------	---	---	--

Os documentos encontram-se demonstrados na Planilha 1, referente ao período de 01/01/05 a 31/08/09, arquivos formato SINTEGRA, e na Planilha 1A, referente período de 01/09/09 a 31/12/09, arquivos formato SPEED, constantes dos arquivos gravados em CD, anexado à fl. 17. Cópias de notas fiscais, por amostragem, encontram-se nas fls. 18/65.

Verifica-se que os remetentes destacaram nos documentos fiscais a alíquota de 12% (doze por cento), valor este apropriado pela Autuada/Recorrente, o qual, contudo, não corresponde ao valor efetivamente cobrado e pago ao Estado de origem.

É evidente que o termo cobrado não se refere ao valor pago ao fornecedor, como interpreta a Recorrente, mas sim, ao tributo cobrado pelo Sujeito Ativo. Assim, se houve exoneração parcial de imposto a ser pago pelo remetente, obviamente tal parcela não integra o preço da mercadoria, não repercutindo junto ao adquirente.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A obrigação de efetuar o estorno do crédito provenientes destas operações está expressa no inciso VI do art. 71 do RICMS/02. Confira-se:

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

(...)

VI - tiverem o imposto destacado na documentação fiscal não cobrado na origem, conforme disposto no § 1º do artigo 62 deste Regulamento.

A forma utilizada pelos Estados de origem das mercadorias para conceder os benefícios fiscais a que se refere o Anexo Único da Resolução nº 3.166/01 contraria normas estabelecidas pela Constituição Federal, que determina que a concessão de benefícios fiscais deve ser deliberada entre os Estados-membros, conforme art. 155, inciso II, § 2º, inciso XII, alínea "g", *in verbis*:

Constituição Federal/88

Art. 155 - Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

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

(...)

XII - Cabe à Lei Complementar:

(...)

g - regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

Importante destacar que a lei complementar constitui meio apropriado para regulamentação dos ditames constitucionais, atribuição esta que lhe foi conferida pela própria Constituição, conforme se constata.

Neste sentido, a Lei Complementar nº 24, de 07/01/75 (LC nº 24/75), dispõe sobre a necessidade de convênios para concessão de quaisquer incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais. Examine:

Lei Complementar nº 24/75.

Art. 1º - As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei.

Parágrafo único - O disposto neste artigo também se aplica:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - à redução da base de cálculo;

II - à devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros;

III - à concessão de créditos presumidos;

IV - a quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no imposto de circulação de mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação direta ou indireta, dos respectivos ônus.

Assim, as Unidades da Federação de origem das mercadorias, ao beneficiarem seus contribuintes com incentivos fiscais não ratificados entre os Estados, infringiram normas disciplinadoras do ICMS, tornando nulo o ato dos benefícios fiscais e ineficaz o aproveitamento do crédito pelo estabelecimento adquirente das mercadorias, conforme determinação contida na citada lei complementar:

Art. 8º - A inobservância dos dispositivos desta lei acarretará, cumulativamente:

I - a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento receptor da mercadoria.

Por sua vez, a Lei nº 6763/75 assim dispõe sobre a matéria:

Lei nº 6.763/75:

Art. 5º - O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS - tem como fato gerador as operações relativas à circulação de mercadorias e às prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

(...)

Art. 28 - O imposto é não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores por este Estado ou outra unidade da Federação.

(...)

§ 5º - Na hipótese do caput, não se considera cobrado, ainda que destacado em documento fiscal, o montante do imposto que corresponder a vantagem econômica decorrente de concessão de incentivo ou benefício fiscal em desacordo com o disposto na alínea "g" do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição da República.

Estes mandamentos encontram-se reproduzidos no RICMS/02, conforme se pode conferir:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 62 - O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte, interestadual ou intermunicipal, ou de comunicação com o montante cobrado nas anteriores, por este ou por outro Estado.

§ 1º - Não se considera cobrado, ainda que destacado em documento fiscal, o montante do imposto que corresponder a vantagem econômica decorrente da concessão de incentivo ou benefício fiscal em desacordo com o disposto na alínea "g" do inciso XII do § 2º do artigo 155 da Constituição Federal.

§ 2º - A Secretaria de Estado da Fazenda, mediante resolução, disciplinará a apropriação do crédito do imposto relativamente às operações e prestações objeto do incentivo ou do benefício fiscal de que trata o parágrafo anterior.

Com o objetivo de esclarecer o contribuinte mineiro e orientar a Fiscalização quanto às operações realizadas ao abrigo de atos normativos concessivos de benefício fiscal, os quais não observaram a legislação de regência do tributo para serem exarados, foi editada a Resolução nº 3.166/01, visando, também, reforçar os dispositivos constitucionais e regulamentares existentes anteriormente. Confira-se:

Art. 1º - O crédito do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) corresponde à entrada de mercadoria remetida a estabelecimento localizado em território mineiro, a qualquer título, por estabelecimento que se beneficie de incentivos indicados no Anexo Único, será admitido na mesma proporção em que o imposto venha sendo efetivamente recolhido à unidade da Federação de origem, na conformidade do referido Anexo.

Verifica-se que a Recorrente não fez qualquer prova da inexistência do benefício no Estado de origem ou, até mesmo, de que o seu fornecedor não fez uso dele. Ao contrário, reconhece expressamente na sua peça impugnatória (fl. 204 item 37) que é beneficiário de crédito outorgado concedido pelo Estado de Goiás, quando faz a apuração mensal do imposto.

Em sua peça recursal a Recorrente questiona a legitimidade da Resolução nº 3166/01. Todavia, pode-se ver, que a elaboração da referida resolução se deu em cumprimento à determinação expressa do Regulamento do ICMS, porém, seu verdadeiro fundamento de validade é a própria lei complementar acima mencionada, de onde deve ser extraída sua legitimidade como instrumento de controle administrativo adotado pelo Estado de Minas Gerais em defesa de seus interesses arrecadatórios, evitando assim suportar, via créditos de ICMS ilegítimos (ainda que destacados em documentação fiscal), os efeitos decorrentes de benefícios inconstitucionalmente concedidos por outros Estados a seus contribuintes.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No que tange à aplicação da multa isolada, destaca-se a perfeita sincronia entre o tipo nela descrito e a imputação fiscal, *in verbis*:

Art. 55 - As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II e IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

XXVI - por apropriar crédito em desacordo com a legislação tributária, ressalvadas as hipóteses previstas nos incisos anteriores - 50% (cinquenta por cento) do valor do crédito indevidamente apropriado;

Importante destacar que o Supremo Tribunal Federal (STF), analisando norma de igual conteúdo jurídico, o comunicado CAT nº 36/04, editado pela Secretaria de Estado de Fazenda de São Paulo, em decisão monocrática do Ministro Gilmar Mendes, entendeu que o referido comunicado é um ato administrativo, despido de normatividade, ou seja, não é ato normativo autônomo, geral e abstrato e, portanto, não pode ser submetido à análise abstrata de sua constitucionalidade, conforme jurisprudência do STF, negando provimento à Ação Direta de Inconstitucionalidade 3.350-6/SP.

O Ministro Gilmar Mendes deixou consignado:

DECIDO. A PRESENTE AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE NÃO MERECE SER CONHECIDA. COM EFEITO, O COMUNICADO CAT-36/2004, DA COORDENADORIA DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA DO ESTADO DE SÃO PAULO, CONSTITUI MERO ATO ADMINISTRATIVO DESPIDO DE NORMATIVIDADE, ISTO É, NÃO É ATO NORMATIVO AUTÔNOMO, GERAL E ABSTRATO E, PORTANTO, NÃO PODE SER SUBMETIDO À FISCALIZAÇÃO ABSTRATA DE SUA CONSTITUCIONALIDADE, CONFORME A CONSOLIDADA JURISPRUDÊNCIA DESTA CORTE (ADI nº 2.626/DF, REL. MIN. SYDNEY SANCHES, DJ 5.3.2004; ADI nº 2.714/DF, REL. MIN. MAURÍCIO CORRÊA, DJ 27.2.2004; ADI nº 2.387/DF, [...]).

NO PREÂMBULO DO CAT-36/2004, ESTÁ EXPRESSO QUE SE TRATA SE ATO AMPARADO DIRETAMENTE EM NORMAS LEGAIS, ESPECIFICAMENTE, NO ART. 36, § 3º, DA LEI ESTADUAL 6.374, DE 1º DE MARÇO DE 1989, E NOS ARTS. 1º E 8º, I, DA LEI COMPLEMENTAR nº 24, DE 7 DE JANEIRO DE 1975, E APENAS INDIRETAMENTE NAS NORMAS CONSTITUCIONAIS DOS ARTS. 155, § 2º, I E XII, "G" E 170, IV, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.

ADEMAIS, O REFERIDO COMUNICADO, COMO EXPLICA A COORDENADORIA DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA DO ESTADO DE SÃO PAULO, TEM POR ESCOPO UNICAMENTE PRESTAR ESCLARECIMENTOS AOS CONTRIBUINTES PAULISTAS, ASSIM COMO TRAÇAR ORIENTAÇÕES PARA A ATUAÇÃO DOS AGENTES FISCAIS DE RENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO, ESTANDO, PORTANTO, DESVESTIDO DE NORMATIVIDADE SUFICIENTE PARA FIGURAR COMO OBJETO DE CONTROLE ABSTRATO DE CONSTITUCIONALIDADE.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ANTE O EXPOSTO, NEGO SEGUIMENTO À PRESENTE AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE (ART. 21, § 10, RISTF). PUBLIQUE-SE. BRASÍLIA, 3 DE FEVEREIRO DE 2006. MINISTRO GILMAR MENDES RELATOR

Menciona-se, por oportuno, entre diversas outras, decisão desta Casa tomada por unanimidade no Acórdão 19.616/10/1ª, em cujo Processo Tributário Administrativo (PTA) se discutiu matéria de natureza idêntica à que ora se examina.

Desse modo, correta a utilização pelo Fisco da presunção relativa veiculada pela Resolução nº 3.166/01.

Corretas, portanto, as exigências fiscais referentes ao ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

Item 2 do AI - mercadorias destinadas ao uso e consumo

Em se tratando de materiais destinados o uso e consumo do estabelecimento, deve ser observada a regra contida no inciso X do art. 66, Parte Geral, RICMS/02, *in verbis*:

CAPÍTULO II

Do Crédito do 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:

(...)

X - à entrada de bem destinado a uso ou consumo do estabelecimento, ocorrida a partir de 1º de janeiro de 2011.

O procedimento fiscal está respaldado no disposto no art. 70, inciso III, Parte Geral do RICMS/02, que veda a apropriação de créditos relacionados a essas entradas. Veja:

CAPÍTULO III

Da Vedação do Crédito

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

(...)

III - se tratar de entrada, até 31 de dezembro de 2010, de bens destinados a uso ou a consumo do estabelecimento; (Grifou-se).

A Recorrente sustenta a legitimidade da apropriação em duas frentes. Na primeira, afirma que parte dos créditos estornados referem-se a correção de erro cometido na remessa de mercadorias para industrialização, tendo indevidamente destacado o ICMS nas notas fiscais, e para corrigir procedeu ao crédito nessas operações. Na segunda, alega que todas as mercadorias não se referem a material de uso e consumo e sim a material intermediário utilizado diretamente no processo produtivo.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Quanto à primeira alegação, resta demonstrado que, de fato, a remessa de mercadorias para industrialização foi tributada pela Autuada quando da saída dos produtos e para compensar esse débito (indevido) a Recorrente procedeu ao creditamento dos mesmos valores quando do seu retorno.

O demonstrativo de fl. 347 comprova a neutralidade das operações, e permite concluir que o procedimento adotado pela Contribuinte não resultou em apropriação indevida de crédito. Portanto, correta a exclusão pelo Fisco da parcela no valor de ICMS de R\$ 70.318,09 (setenta mil, trezentos e dezoito reais e nove centavos), conforme reformulação do crédito tributário efetuada às fls. 674/676.

Quanto à segunda tese, o demonstrativo de fls. 364/367, vem apenas reforçar o entendimento da Fiscalização de que tais produtos se destinaram a uso e consumo do estabelecimento autuado.

Com base na descrição das mercadorias e na sua função dentro do processo produtivo, se verifica que as referidas mercadorias compreendem basicamente os produtos destinados à limpeza e higienização do estabelecimento dos equipamentos ou do pessoal.

Também não procede a alegação de que as mercadorias integraram o seu processo produtivo. Compulsando as notas fiscais verifica-se que as mercadorias ali descritas, relacionadas na planilha acima mencionada, bem como constatado em visita realizada no estabelecimento são: solução química, sabão, sanitizante, detergentes, sabonete, éter, saco de pano alvejado, e outros materiais destinados à limpeza e higiene; de máscara, avental, luva, óculos, touca, respirador, para uso não só de funcionários, como também de terceiros que transitarem pelo estabelecimento; kits e produtos químicos utilizados em laboratório para análise de leite; de retentor, bóia, relê, e demais peças de reposição de maquinários; de manta filtrante utilizada na área externa em janelas do estabelecimento (cópias anexadas por amostragem às fls. 66 a 84).

Assim, não se pode afirmar que tais mercadorias, inclusive os kits e produtos químicos utilizados em laboratório para análise do leite, são utilizadas diretamente no processo produtivo, integrando o produto final. São, na realidade, mercadorias utilizadas no uso e consumo no estabelecimento, com finalidade embora necessária, mas que não compõem de forma direta o processo produtivo nem integram o produto final fabricado.

Corretas, em parte, portanto, as exigências fiscais referentes ao ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

Dessa forma, reputa-se correta a decisão recorrida.

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em conhecer do Recurso de Revisão. No mérito, pelo voto de qualidade, em negar-lhe provimento. Vencidos, em parte, os Conselheiros Luciana Mundim de Mattos Paixão (Relatora), André Barros de Moura e Sauro Henrique de Almeida, que lhe davam provimento parcial para excluir as exigências relativas aos materiais para análise laboratorial, nos termos do voto vencido de fls. 710/711. Os Conselheiros Marco Túlio da Silva e Sauro Henrique de Almeida, na hipótese em análise,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ressalvaram as suas posições em relação à aplicação do art. 150, § 4º, CTN, entretanto, votaram com base em precedentes reiterados da Câmara Especial. Designado relator o Conselheiro Mauro Heleno Galvão (Revisor). Pela Recorrente, sustentou oralmente o Dr. Marcelo Bez Debatin da Silveira e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Mariane Ribeiro Bueno Freire. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Luciana Mundim de Mattos Paixão, Marco Túlio da Silva, André Barros de Moura, Maria de Lourdes Medeiros e Sauro Henrique de Almeida.

Sala das Sessões, 21 de outubro de 2011.

**Mauro Heleno Galvão
Presidente / Relator / Designado**

MHG/cam

CC/MIG