

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.705/12/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000173834-29
Impugnação: 40.010132075-47
Impugnante: Ind. e Com. Extração de Areia Khouri Ltda
IE: 001034072.00-85
Proc. S. Passivo: Elbas Antônio Pegorari/Outro(s)
Origem: DF/Montes Claros

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - MATERIAL DE USO E CONSUMO. Imputação fiscal de recolhimento a menor do ICMS decorrente de aproveitamento de créditos de ICMS provenientes de aquisições de materiais considerados pelo Fisco como destinados ao uso ou consumo do estabelecimento, os quais, nesta hipótese, não se caracterizariam como produtos intermediários, nos termos do art. 66, inciso V da Parte Geral do RICMS/02. Exige-se ICMS e as Multas de Revalidação e Isolada capituladas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI, majorada em 100% (cem por cento) em razão de reincidência nos termos dos §§ 6º e 7º do art. 53 da citada lei. Crédito tributário reformulado pelo Fisco. Entretanto, o “transmissor de temperatura inteligente” é um equipamento e, nos termos da legislação, deve ser apropriado o crédito relativo à sua aquisição a razão de 1/48 ao mês, desde que atendidas as condições do art. 66, §§ 3º e 5º, Parte Geral do RICMS/02.

ALÍQUOTA DE ICMS - DIFERENCIAL - MATERIAL DE USO E CONSUMO - OPERAÇÃO INTERESTADUAL. Imputação fiscal de falta de recolhimento do imposto resultante da aplicação do percentual relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual pelas aquisições oriundas de outros estados de mercadorias destinadas a uso e consumo, nos termos do art. 6º, inciso II e art. 12, § 2º da Lei n.º 6.763/75 e art. 42, § 1º, I do RICMS/02. Exige-se ICMS e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei n.º 6.763/75. Crédito tributário reformulado pelo Fisco.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

Da Autuação

Versa o presente lançamento acerca das seguintes imputações fiscais:

1) utilização de créditos de ICMS oriundos da entrada de materiais destinados ao uso ou consumo;

2) falta de recolhimento do ICMS relativo à diferença de alíquota quando as aquisições se deram a partir de outra unidade da Federação.

Exigências de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada previstas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI.

A Multa Isolada capitulada no inciso XXVI do art. 55 da Lei n.º 6.763/75 foi majorada em 100% (cem por cento) tendo em vista a ocorrência de reincidência.

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, impugnação às fls. 62/72, em síntese, aos argumentos seguintes:

- com base nas normas da Instrução Normativa SLT n.º 01/86 e por entender não preenchidos os requisitos nela elencados, o Auto de Infração, ora impugnado, houve por bem glosar parte dos créditos apurados, mas a glosa procedida em relação à aquisição de “Virola de Aço” e “Pallets de Madeira” revela-se infundada;

- a “Virola de Aço” é uma parte integrante do forno, principal equipamento de uma fábrica de cimento, responsável pela mais importante etapa da transformação da matéria prima, que consiste no cozimento (“Processo de Clinquerização”) do material cru que virá a ser transformado em cimento;

- como se afere do laudo explicativo anexado, a “Virola de Aço” é um item *“de consumo e desgaste no processo de produção”*, em razão do contato com a energia térmica e com substâncias químicas decorrentes do processo de clinquerização, restando preenchidas as condições estabelecidas pela Instrução Normativa SLT n.º 01/86 para a apuração e manutenção do crédito de ICMS;

- no caso, a utilização da “Virola de Aço” se dá de forma *“particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção, em contato 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.”*;

- melhor razão não assiste à glosa dos créditos de ICMS apurados em relação à aquisição de “Pallets de Madeira” que não se destinam ao mero acondicionamento de cargas;

- no caso ora em discussão, os “Pallets de Madeira” integram a embalagem do cimento produzido, uma vez que se destinam a impedir que tal produto entre em contato com o solo cuja umidade acarretaria na perda de suas características essenciais;

- cita jurisprudência do Conselho de Contribuintes;

- o Auto de Infração desconsiderou o fato de terem sido estornados parte dos créditos, especificamente aqueles apurados em relação aos “Pallets de Madeira” que retornam após a comercialização do cimento;

- ao assim proceder, o Auto de Infração equivocadamente adotou - como base para a glosa e a imposição de multas - valores de créditos superiores aos

efetivamente apurados e mantidos, gerando um artificial aumento do valor do pretense crédito tributário;

- deve ser revisto o lançamento, de modo a reconhecer a procedência dos créditos de ICMS apurados em relação à aquisição de “Pallets de Madeira” ou, no mínimo, excluir das glosas e da base de cálculo das multas os montantes dos créditos efetivamente estornados;

- há também de se atentar para a impossibilidade da cominação concomitante da multa de revalidação e da multa isolada, em razão de ambas apenarem uma mesma suposta conduta contrária ao ordenamento jurídico;

- ao se cominar multa tanto pelo creditamento tido por indevido, quanto pelo recolhimento a menor do ICMS decorrente da glosa desses créditos, o Auto de Infração impugnado acaba por apenar duplamente uma mesma conduta;

- uma vez que o ICMS tido por recolhido a menor se refere às diferenças decorrentes da glosa de créditos desse mesmo imposto, apurados em alegada afronta à legislação tributária, não pode esse "recolhimento a menor" ser apenado com a cominação de nova multa;

- cita doutrina e jurisprudência do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo sobre a questão das multas;

- a prevalecer o entendimento de que não poderia tomar os créditos relativos à aquisição da “Virola de Aço” e dos “Pallets de Madeira”, o que se admite para esgotar a matéria em discussão, as duas infrações apontadas pela Fiscalização têm uma relação de meio e fim, de forma que apenas uma penalidade pode ser aplicada em atenção ao princípio da consunção: aquela relativa ao não recolhimento do imposto.

Ao final, requer seja o Auto de Infração integralmente anulado ou, caso assim não se entenda, seja determinada a realização de diligência, de modo a confirmar todas as informações prestadas e o estorno dos créditos realizado.

Da Instrução Processual

À fl. 143 o Fisco intima a Impugnante a apresentar os documentos que atestam a regularidade das operações informadas como “Estornos e Créditos” e “Estornos de Débitos” separadamente, por natureza do estorno, para o período compreendido entre junho de 2011 e março de 2012 e esclarece que a solicitação visa avaliar os argumentos apresentados por ocasião da impugnação.

São juntados os documentos de fls. 144/160.

À fl. 161, o Fisco comparece aos autos e informa que “*analisando os argumentos apresentados pela Impugnante acata-o parcialmente a fim de extinguir dos autos os créditos constituídos pelas entradas de pallets oriundos das devoluções de vendas, conforme relação de documentos da lavra da empresa.*”

À fl. 162 é juntado o Termo de Rerratificação de Lançamento, tendo sido a Impugnante dele intimada conforme Aviso de Recebimento de fl. 167.

Da Manifestação Fiscal

O Fisco se manifesta às fls. 170/172, destacando o acatamento parcial das razões de defesa e, resumidamente, apresentando os seguintes argumentos:

- quanto à virola, as informações prestadas pela Impugnante, especialmente baseadas no laudo técnico elaborado por engenheiro químico de sua confiança, não alteram a posição adotada, antes a ratifica;

- referido laudo informa que a virola é um item de consumo e desgaste no processo de produção, principalmente por ter contato com a energia térmica e com elementos e substâncias químicas que infiltram nos revestimentos de tijolos refratários e que tais ações provocariam sua oxidação e desgaste, ratificando a interpretação do Fisco;

- os desgastes das virolas ocorrem em função do excesso de calor e das citadas infiltrações de elementos químicos, contudo, nem um nem o outro, se dá de forma regular na linha de produção;

- os insumos de produção não são suportados regularmente pela virola, aliás, isto praticamente não ocorre. O que suporta diretamente estes insumos são os tijolos refratários;

- de forma, excepcional e anormal, a virola faz contato com os insumos de produção apenas quando da danificação do tijolo refratário, situação em que este deveria ser substituído, não ocorrendo apenas por comodidade operacional da empresa que aguarda a melhor oportunidade de efetuar uma parada estratégica na produção a fim de efetuar uma manutenção maior e economicamente mais viável.

Ao final, pede a manutenção do trabalho fiscal nos termos em que se encontra, após o acatamento parcial da impugnação.

Do Parecer da Assessoria do CC/MG

Em parecer, fundamentado e conclusivo, a Assessoria do CC/MG se manifesta, às fls. 179/189, pela procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário promovida pelo Fisco.

DECISÃO

Compete à Câmara a análise do presente lançamento o qual versa acerca das seguintes imputações fiscais relativas ao período de 1º de junho de 2011 a 31 de março de 2012:

1) utilização de créditos de ICMS oriundos da entrada de materiais destinados ao uso ou consumo;

2) falta de recolhimento do ICMS relativo à diferença de alíquota quando as aquisições dos materiais relativos ao item se deram a partir de outra unidade da Federação.

Exigências de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada previstas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI.

A Multa Isolada capitulada no inciso XXVI do art. 55 da Lei n.º 6.763/75 foi majorada em 100% (cem por cento) tendo em vista a ocorrência de reincidência, nos termos dos §§ 6º e 7º do art. 53 da Lei n.º 6.763/75.

Do Pedido de Diligência

Inicialmente, em relação ao pedido de diligência formulado pela Impugnante, verifica-se não haver previsão legal de tal medida por iniciativa do contribuinte, sendo-lhe reservado, em matéria probatória, apenas o pedido de perícia, nos termos do art. 142 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, aprovado pelo Decreto n.º 44.747, de 03 de março de 2008.

No caso em tela, o pedido da Impugnante não pode ser tomado como um pedido de perícia, pois, para tanto, seria necessário que seu pedido atendesse aos requisitos do art. 142, § 1º, inciso I do citado RPTA que exige a apresentação, na impugnação, dos quesitos a serem respondidos no âmbito da medida postulada, *in verbis*:

Art. 142. A prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação, e será realizada quando deferido o pedido do requerente pela Câmara ou quando esta a determinar, observado o seguinte:

.....
§ 1º Relativamente ao pedido de perícia do requerente:

I - não será apreciado quando desacompanhado da indicação precisa de quesitos;

.....
No processo tributário administrativo mineiro, o instituto da diligência, em face da previsão dos arts. 147, inciso I e 157 do RPTA, somente pode ser determinado pela Assessoria do Conselho de Contribuintes ou pela Câmara de Julgamento, quando qualquer deles entender que os autos não se encontram devidamente instruídos no intuito da busca pela verdade real e do esclarecimento dos fatos ocorridos.

Veja-se o que estabelecem os arts. 147, inciso I e 157 do RPTA:

Art. 147. Nas hipóteses dos incisos I e II do caput do artigo anterior, a Assessoria do Conselho de Contribuintes:

I - proferirá, dentro de 20 (vinte) dias, despacho interlocutório ou determinação de diligência quando considerá-los necessários ao esclarecimento da lide;

.....
Art. 157. Não estando os autos devidamente instruídos, determinar-se-ão as medidas convenientes, convertendo-se o julgamento em diligência ou proferindo-se despacho interlocutório.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ademais, no caso dos autos é desnecessária qualquer medida para elucidação da questão em análise.

Do Mérito

Conforme já relatado, pelo presente lançamento exige o Fisco o estorno dos créditos de ICMS vinculados às aquisições de materiais considerados como de uso e consumo, relacionados nas planilhas de fls. 24/48.

Exige-se, também, o ICMS referente ao diferencial de alíquota quando as aquisições destes itens se deram a partir de outras unidades da Federação.

Em sua defesa, a Impugnante sustenta a legitimidade dos créditos apropriados à luz das normas que se amoldam à espécie, principalmente em face da Instrução Normativa SLT n.º 01/86, uma vez que os produtos “Virola de Aço” e “Pallets de Madeira”, listados pelo Fisco, seriam produtos intermediários desgastados/consumidos na linha de produção e embalagem do produto acabado, respectivamente.

Inicialmente, é importante frisar que o Fisco acatou parte dos argumentos apresentados na defesa e reformulou o crédito tributário.

Ressalte-se também que, não se faz necessária a recomposição da conta gráfica da Defendente na medida que, em todos os meses envolvidos na autuação, houve saldo devedor, ou seja, imposto a pagar, conforme documentos de fls. 105/138.

A Impugnante, apesar de apresentar razão social que supõe atividade de extração e comércio de areia, exerce, conforme seu Código Nacional de Atividade Econômica – CNAE cadastrado junto à SEF/MG, atividade de fabricação de cimento.

O quadro adiante, elaborado pela Assessoria do CC/MG, apresenta o resumo das informações prestadas pelas partes em relação aos produtos envolvidos na autuação:

Produto	Informação da Autuada	Informação do Fisco
Virola de Aço 15 MO ₃ (Revestimento externo do forno de clínquer)	Item de consumo e desgaste por irradiação térmica e química, quando da produção de cimento.	Casco (revestimento externo) do forno de clínquer. Existem tijolos refratários entre ela e o produto, não havendo contato entre os dois.
Pallets de madeira	Não é um mero item de acondicionamento, integrando a embalagem do cimento.	Utilizados para acondicionamento de cargas e não para embalagem de produtos.
Outros Serviços Contratados	Nada fala.	Serviço de mão-de-obra no forno 3. Não se enquadra nas hipóteses de aproveitamento de crédito.
Transmissor Temp Inteligente	Nada fala.	Medidor de temperatura do forno. Não é nem insumo, nem produto intermediário. Pode ser enquadrado como ativo imobilizado.
Materiais de Consumo Diversos	Nada fala.	A própria descrição já diz que se trata de material de consumo e não de produto intermediário.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O parâmetro técnico-legal utilizado pelo Fisco para se classificar determinada mercadoria como produto intermediário, retirando-a do espectro dos itens considerados material de uso e consumo, foi a Instrução Normativa SLT n.º 01/86, que assim dispõe:

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, imediate 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 imediata e integralmente no processo de 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.

(grifos não constam do original)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Impugnante informa, em sua peça de defesa, que o item “Virola de Aço” é um revestimento externo do forno de clínquer e, como tal, é parte integrante desse forno, o principal equipamento de uma fábrica de cimento, devendo ser classificado como produto intermediário, ensejador de crédito de ICMS pela sua entrada no estabelecimento.

Segundo laudo apresentado pela própria Impugnante à fl. 104, tal peça seria um produto *“de consumo e desgaste no processo de produção, em razão do contato com a energia térmica e com substâncias químicas decorrentes do processo de clínquerização”*.

Trata-se, segundo informações do Fisco, de uma peça metálica que reveste a face externa do forno de clínquerização, sem contato com o produto, visto que, entre ela e o produto, existe uma parede de tijolos refratários. Apenas os tijolos refratários se desgastariam em contato com o produto no processo de industrialização.

O inciso IV da Instrução Normativa SLT n.º 01/86 acima transcrita é claro ao afirmar que *“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”*, não são consideradas produtos intermediários que permitam o aproveitamento de crédito.

Assim, tratando-se a “Virola de Aço” de uma peça de um equipamento que não constitui um produto individualizado, mas sim, uma parte de uma estrutura estável, cuja manutenção requer sua substituição, esta não se caracteriza como produto intermediário e sim, como material de consumo, não sendo passível de aproveitamento de crédito de ICMS.

Em relação ao item “Pallet de Madeira”, o Fisco acatou parcialmente os argumentos da Impugnante para excluir da autuação o ICMS referente às entradas de “pallets” decorrentes da devolução de vendas, nas operações em que a Impugnante conseguiu demonstrar a vinculação entre as entradas em devolução e correspondente saída anterior destes “pallets”, conforme documentos de fls. 144/156.

Em relação a tais itens, a Impugnante já havia promovido anteriormente estorno do ICMS, o que se comprova pelos documentos anexados aos autos de fls. 105/138.

Assim, a manutenção da exigência implicaria em cobrança de imposto em duplicidade, razão pela qual agiu corretamente o Fisco ao operar a exclusão de tais valores do Auto de Infração.

No que se refere ao ICMS decorrente da entrada de “pallets” no estabelecimento, mas em relação aos quais a Impugnante não conseguiu comprovar a sua saída anterior para acondicionamento de mercadoria comercializada, listados às fls. 147, 148 e 151, o Fisco manteve a exigência de estorno do ICMS através do presente Auto de Infração.

A Carta Magna estabeleceu a não cumulatividade plena do ICMS e os casos em que não haveria manutenção total do crédito pelas entradas, mas remeteu para a

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

legislação complementar a competência para determinar aquelas situações passíveis de aproveitamento dos créditos na entrada.

Nesse sentido, veio a Lei Complementar n.º 87/96 disciplinar a matéria, nos seguintes termos:

Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

Evidente que aqui não há que se falar em restrições, vez que a compensação se refere à mercadoria, seja bem do ativo, matéria-prima, insumos, etc.

Entretanto, a mesma Lei Complementar n.º 87/96 estabeleceu prazo para que o crédito de material considerado como de uso e consumo pudesse ser apropriado e, esse prazo ainda não foi alcançado.

As normas estaduais mineiras, em respeito à essa diretiva, trazem a mesma disposição incluída na Lei n.º 6.763/75 e regulamentada pelo RICMS/MG, a saber:

Art. 29. O valor devido a título de imposto resultará da diferença a maior entre o imposto referente à mercadoria saída e ao serviço de transporte ou de comunicação prestado e o imposto cobrado relativamente à entrada, real ou simbólica, de mercadoria, inclusive energia elétrica, ou bem para uso, consumo ou ativo imobilizado, e o recebimento de serviço de transporte ou de comunicação, no respectivo estabelecimento.

§ 5º Para o efeito de aplicação deste artigo, será observado o seguinte:

4. darão direito a crédito:

a) a entrada de bem destinado ao ativo imobilizado do estabelecimento, hipótese em que:

a.1) a apropriação será feita à razão de 1/48 (um quarenta e oito avos) por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada do bem no estabelecimento;

a.2) a fração de 1/48 (um quarenta e oito avos) será proporcionalmente aumentada ou diminuída, "pro rata die", caso o período de apuração seja superior ou inferior a um mês civil;

a.3) na hipótese de alienação do bem antes do término do quadragésimo oitavo período de apuração

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

contado a partir daquele em que tenha ocorrido a sua entrada no estabelecimento, não será admitido, a partir do período em que ocorrer a alienação, o creditamento de que trata esta alínea em relação à fração que corresponderia ao restante do quadriênio;

a.4) além do lançamento em conjunto com os demais créditos, no momento da apuração, o valor do imposto incidente nas operações relativas à entrada de bem destinado ao ativo imobilizado e o crédito correspondente serão escriturados em livro próprio;

a.5) caso o bem seja transferido em operação interna para outro estabelecimento do mesmo titular antes do quadragésimo oitavo mês, contado a partir daquele em que tenha ocorrido sua entrada no estabelecimento remetente, as frações restantes do crédito poderão ser apropriadas no estabelecimento destinatário, desde que a nota fiscal contenha a informação do número de frações ainda não apropriadas e os respectivos valores;

d) a entrada, a partir da data estabelecida em lei complementar federal, de bem destinado a uso ou consumo do estabelecimento.

A legislação que rege a matéria, presente no RICMS/02, atualmente, assim dispõe:

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

III - se tratar de entrada, até 31 de dezembro de 2019, de bens destinados a uso ou a consumo do estabelecimento;

Dessa forma, corretas as exigências remanescentes relativas ao estorno dos créditos aproveitados quando da entrada do produto “Pallet de Madeira”.

Finalmente, importante salientar que, nos termos do art. 66, inciso II e § 5º do RICMS/02, caso os “Pallets de Madeira” envolvidos na autuação possuam vida útil superior a 12 (doze) meses e atendam aos demais requisitos previstos pela legislação e, abaixo transcritos, poderão ser enquadrados no conceito de ativo imobilizado, *in verbis*:

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

II - à entrada de bem destinado ao ativo imobilizado do estabelecimento, observado o disposto nos §§ 3º, 5º, 6º e 12 a 16 deste artigo;

.....
§ 3º O abatimento, sob a forma de crédito, do imposto incidente nas operações relativas à entrada de bem destinado ao ativo imobilizado do estabelecimento observará o seguinte:

I - será feito à razão de 1/48 (um quarenta e oito avos) por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada do bem no estabelecimento;

.....
§ 5º Para fins de aproveitamento de crédito, o bem destinado ao ativo imobilizado deve satisfazer, de forma cumulativa, os seguintes requisitos:

I - ser de propriedade do contribuinte;

II - ser utilizado nas atividades operacionais do contribuinte;

III - ter vida útil superior a 12 (doze) meses;

IV - a limitação de sua vida útil decorrer apenas de causas físicas, tais como o uso, o desgaste natural ou a ação dos elementos da natureza, ou de causas funcionais, como a inadequação ou o obsolescimento;

V - não integrar o produto final, exceto se de forma residual.

VI - ser contabilizado como ativo imobilizado.

.....
Como se vê, poderá ocorrer o aproveitamento do crédito do ICMS na entrada, respeitando-se a regra do 1/48 avos prevista no art. 66, § 3º, inciso I do RICMS/02, mas não de forma única e integral, como procedido pela Impugnante, mas apenas na hipótese dos “Pallets” possuírem características de ativo.

Situação semelhante ocorre com o produto “transmissor de temperatura inteligente”.

Embora não haja oposição específica ao estorno por parte da Impugnante em sua peça de defesa, pelos elementos dos autos, verifica-se tratar-se de um equipamento.

O chamado de “transmissor de temperatura inteligente”, apesar de não se referir nem a insumo de produção e nem a material de uso e consumo, trata-se de um medidor de temperatura, parte integrante em caráter permanente de um forno da Impugnante e, como tal, classifica-se como ativo imobilizado.

Importa ressaltar que, o próprio Fisco, já desde a “Fundamentação do Auto de Infração” (fl. 06), afirma que o “transmissor de temperatura inteligente” é “um

pequeno equipamento cujo crédito somente seria possível se tratado como imobilizado e assim mesmo à razão de 1/48 avos mensais.”

Assim, a Impugnante tem direito a aproveitar o crédito de ICMS decorrente de sua entrada, à razão de 1/48 avos por mês, desde que atendidos os requisitos previstos nos arts. 66 a 69-A do RICMS/02, não sendo possível o aproveitamento único e integral como procedido.

Apesar de inexistir contestação pela Impugnante em relação a exigência pelo Fisco de diferencial de alíquota quando as aquisições de material de uso e consumo se deram a partir de outras Unidades da Federação, cumpre destacar ser esta exigência correta nos termos previstos no art. 42, § 1º, inciso I do RICMS/02 abaixo transcrito:

Art. 42. As alíquotas do imposto são:

.....
§ 1º Fica o contribuinte mineiro, inclusive a microempresa e a empresa de pequeno porte, obrigado a recolher o imposto resultante da aplicação do percentual relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, observado o disposto no inciso XII do caput do art. 43 e no art. 84 deste Regulamento, na hipótese de:

I - entrada, em estabelecimento de contribuinte no Estado, em decorrência de operação interestadual, de mercadoria destinada a uso, consumo ou ativo permanente e de utilização do respectivo serviço de transporte;

Em relação aos 02 (dois) outros itens incluídos na autuação, quais sejam: “Outros serviços contratados” e “Materiais de consumo diversos”, não há oposição ao estorno por parte da Impugnante em sua peça de defesa.

Entretanto, a própria descrição utilizada pela Impugnante já denota que estes dois itens não são passíveis de creditamento de ICMS pela entrada.

Em relação às multas aplicadas, discorda a Impugnante de seu montante e forma.

Neste sentido, questiona a Impugnante a aplicação conjunta das multas isolada e de revalidação, defendendo a impossibilidade da aplicação cumulativa das penalidades constantes no art. 55, XXVI e no art. 56, inciso II, ambos da Lei n.º 6.763/75.

A chamada Multa de Revalidação, exigida ao percentual de 50% (cinquenta por cento) prevista no art. 56, inciso II da Lei n.º 6.763/75 refere-se ao descumprimento de obrigação principal exigida em razão do não recolhimento do imposto em favor do Estado de Minas Gerais.

A Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da mesma lei, foi exigida pelo aproveitamento indevido de crédito do imposto.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei n.º 6.763/75, trata-se de multa por descumprimento de obrigação acessória, no caso o aproveitamento indevido de créditos de ICMS.

Importante verificar a conduta a ser sancionada descrita por tal dispositivo legal:

Art. 55 - As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a 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;
.....

Já a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei n.º 6.763/75, refere-se ao descumprimento da obrigação principal, ou seja, o não pagamento de ICMS devido, a saber:

Art. 56 - Nos casos previstos no inciso III do artigo 53, serão os seguintes os valores das multas:

.....
II - havendo ação fiscal, a multa será de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, observadas as hipóteses de reduções previstas nos §§ 9º e 10 do art. 53.
.....

Portanto, as multas exigidas tratam de infrações distintas, sendo uma relativa à obrigação principal e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

Outrossim, a aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também obteve autorização do Poder Judiciário mineiro, como se depreende da leitura da Apelação Cível nº 1.0672.98.011610-3/001, cuja ementa é a seguinte:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - MULTA DE REVALIDAÇÃO - EXPRESSA PREVISÃO - LEI ESTADUAL Nº 6.763/75 - MEIO DE COERÇÃO - REPRESSÃO À SONEGAÇÃO - CONSTITUCIONALIDADE. A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM A FINALIDADE DE GARANTIR A INTEGRALIDADE DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA CONTRA A PRÁTICA DE ATOS ILÍCITOS E INADIMPLEMENTO E NÃO SE CONFUNDE COM A MULTA MORATÓRIA NEM COM A COMPENSATÓRIA OU MESMO COM A MULTA ISOLADA. A LEI, AO PREVER COMO BASE DE CÁLCULO DA MULTA DE REVALIDAÇÃO O VALOR DO TRIBUTO DEVIDO, PERMITE A SUA ATUALIZAÇÃO, PARA NÃO HAVER DEPRECIAÇÃO DO VALOR REAL DA MESMA.

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0672.98.011610-3/001 - COMARCA DE SETE LAGOAS - APELANTE(S): FAZENDA PUBLICA

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ESTADO MINAS GERAIS - APELADO(A)(S): CASA MARIANO LTDA. - RELATORA: EXM^a. SR^a. DES^a. VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE.

Determina a norma tributária a não apropriação do ICMS destacado em documentos fiscais relativos à aquisição de materiais de uso e consumo. Ao descumprir a norma tributária, ocorre o inadimplemento de obrigação tributária acessória, sujeitando-se o infrator à penalidade prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei n.º 6.763/75.

Por outro lado, a ausência de recolhimento integral da obrigação principal, por ter se utilizado de créditos indevidos e não autorizados pela norma tributária que rege a espécie, sujeita o contribuinte à penalidade moratória, prevista no art. 56 da mencionada lei.

Por fim, é imperioso afirmar que a aplicação das penalidades foi efetivada na medida prevista na legislação tributária deste Estado, não competindo ao órgão julgador administrativo negar aplicação de dispositivo legal, nos termos do art. 182, inciso I da Lei n.º 6.763/75.

O Fisco exige a Multa Isolada do art. 55, XXVI da Lei n.º 6.763/75, majorada em 100% (cem por cento) em face da previsão do art. 53 §§ 6º e 7º da mesma lei, reincidência comprovada pelos documentos de fls. 54/56 e 177.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em conceder ao patrono da Impugnante o prazo de 05 (cinco) dias para juntada de instrumento de procuração/substabelecimento. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco conforme informado às fls. 161, e, ainda, para conceder o crédito do imposto referente ao equipamento "transmissor temp inteligente", à razão de 1/48 ao mês, desde que atendidas as condições do art. 66, §§ 3º e 5º, Parte Geral do RICMS/02. Vencidos, em parte, os Conselheiros Orias Batista Freitas e René de Oliveira e Sousa Júnior, que o julgavam parcialmente procedente, nos termos do parecer da Assessoria. Conforme art. 163, § 2º do RPTA, esta decisão estará sujeita a Recurso de Revisão, interposto de ofício pela Câmara, ressalvado o disposto no § 4º do mesmo artigo. Pela Impugnante, assistiu ao julgamento o Dr. Thiago Augusto de Castro Pellegrini. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros vencidos.

Sala das Sessões, 20 de novembro de 2012.

José Luiz Drumond
Presidente / Revisor

Luciana Mundim de Mattos Paixão
Relatora

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.705/12/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000173834-29
Impugnação: 40.010132075-47
Impugnante: Ind e Com Extração de Areia Khouri Ltda
IE: 001034072.00-85
Proc. S. Passivo: Elbas Antônio Pegorari/Outro(s)
Origem: DF/Montes Claros

Voto proferido pelo Conselheiro René de Oliveira e Sousa Júnior, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

A 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, acordou, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco conforme informado às fls. 161, e, ainda, para conceder o crédito do imposto referente ao equipamento "transmissor temp inteligente", à razão de 1/48 ao mês, desde que atendida as condições do art. 66, §§ 3º e 5º, Parte Geral do RICMS/02.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

Entende a Assessoria do CC/MG que o produto chamado de "Transmissor Temp Inteligente", não se refere nem a insumo de produção e nem a material de uso e consumo, tratando-se de um medidor de temperatura, parte integrante em caráter permanente de um forno da Impugnante, e como tal, pode ser classificado como ativo imobilizado.

Contudo, nada há no PTA que possa levar a tal conclusão e tem o produto muito mais característica de parte do forno, o qual não se concebe funcionar sem um medidor de temperatura. Sendo parte, mais se confunde com peça de reposição e deve ser classificada como material de uso e consumo. Ademais, se a própria Autuada não classificou tal produto como parte de seu ativo permanente, não é a Assessoria que deve fazê-lo.

Assim, julgo parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco conforme informado às fls. 161

Sala das Sessões, 20 de novembro de 2012.

**René de Oliveira e Sousa Júnior
Conselheiro**