

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.354/13/1ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000188568-94
Impugnação: 40.010133837-61
Impugnante: Casa Rena Ltda
IE: 338123673.01-74
Proc. S. Passivo: David Gonçalves de Andrade Silva/Outro(s)
Origem: DF/Divinópolis

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - MATERIAL DE USO E CONSUMO – SACOLAS PLÁSTICAS. Constatado o aproveitamento indevido de crédito de ICMS referente à entrada de material de uso e consumo (sacolas plásticas cedidas à clientela), que não se enquadram no conceito de material de embalagem para fins de apropriação do crédito do imposto. Infração caracterizada, nos termos do art. 70, inciso III da Parte Geral do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS, apurado após recomposição da conta gráfica, Multas de Revalidação e Isolada capituladas na Lei nº 6.763/75, respectivamente nos arts. 56, inciso II, e 55, inciso XXVI.

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - ENERGIA ELÉTRICA. Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS destacado em documentos fiscais referentes a aquisições de energia elétrica não utilizada em processo industrial. Crédito tributário reformulado pelo Fisco. Corretas as exigências de ICMS, apurado após recomposição da conta gráfica, Multas de Revalidação e Isolada capituladas na Lei nº 6.763/75, respectivamente nos arts. 56, inciso II, e 55, inciso XXVI.

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - LANÇAMENTO EM DUPLICIDADE. Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS, decorrentes de lançamento em duplicidade de notas fiscais no livro Registro de Entradas. Exigências de ICMS, apurado após recomposição da conta gráfica, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75. Irregularidade reconhecida pela Autuada. Crédito tributário parcialmente quitado pela Autuada. Corretas as exigências remanescentes.

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - FALTA DA 1ª VIA DO DOCUMENTO FISCAL. Constatado o aproveitamento indevido de crédito de ICMS, em decorrência da falta de apresentação da 1ª (primeira) via de documento fiscal. Infração caracterizada nos termos do art. 70, inciso VI da Parte Geral do RICMS/02. Crédito tributário reformulado pelo Fisco. Corretas as exigências de ICMS, apurado após recomposição da conta gráfica, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - OPERAÇÃO SUBSEQUENTE NÃO TRIBUTADA. Constatado o aproveitamento indevido de

crédito de ICMS oriundo de mercadoria cuja saída encontra-se amparada pela isenção do ICMS (farinha de mandioca), afrontando o disposto no inciso II do art. 70 do RICMS/02. Exigências de ICMS, apurado após recomposição da conta gráfica, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75, e Multa Isolada com base no inciso XIII, alínea “b” do art. 55 da citada lei. Irregularidade reconhecida pela Autuada. Crédito tributário parcialmente quitado pela Autuada. Corretas as exigências remanescentes.

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – CRÉDITO SEM ORIGEM – OUTROS CRÉDITOS. Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS lançados na rubrica “Outros Créditos” sem a indicação dos documentos relativos às operações realizadas. Exigências fiscais de ICMS, apurado após recomposição da conta gráfica, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75. Irregularidade reconhecida pela Autuada. Crédito tributário parcialmente quitado pela Autuada. Corretas as exigências remanescentes.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS, no período de janeiro de 2008 a agosto de 2012, apurado por meio de recomposição da conta gráfica, em razão das seguintes irregularidades:

- 1) aproveitamento indevido de créditos de ICMS destacado em documentos fiscais referentes a aquisições de material destinado a uso e consumo do estabelecimento (sacola plástica);
- 2) aproveitamento indevido de créditos de ICMS destacado em documentos fiscais referentes a aquisições de energia elétrica não utilizada em processo industrial;
- 3) aproveitamento indevido de créditos de ICMS, decorrente de lançamento em duplicidade;
- 4) aproveitamento indevido de créditos de ICMS sem apresentação da 1ª via da nota fiscal;
- 5) aproveitamento indevido de créditos de ICMS referentes a produtos cujas operações subsequentes não são tributadas;
- 6) aproveitamento indevido de créditos de ICMS referentes a produtos cujas operações subsequentes ocorreram com base de cálculo reduzida;
- 7) aproveitamento indevido de créditos lançados em DAPI (outros créditos) sem comprovação de origem.

Exigência de ICMS, apurado após recomposição da conta gráfica, multa de revalidação e Multas Isoladas capituladas nos arts. 55, inciso XIII, alínea “b”, e 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 230/253, juntando documentos às fls. 254/364.

Às fls. 231, a Impugnante reconhece a procedência das irregularidades constantes dos itens 3, 5 e 7 do Auto de Infração, efetuando pagamento conforme Documento de Arrecadação Estadual (DAE) de fls. 293/294.

Às fls. 366, o Fisco intimou a Autuada para que ela apresentasse cópias das notas fiscais que não foram anexadas junto à impugnação e cópia da petição inicial da ação declaratória nº 0024.00.053726-6, oportunidade em que junta os documentos de fls. 370/399.

Às fls. 402/416, o crédito tributário é reformulado pelo Fisco, tendo sido modificadas as exigências relativas:

- ao item 2 do Auto de Infração, definindo o percentual de 16,10% do crédito de energia elétrica passível de apropriação e acrescentando as notas fiscais apresentadas intempestivamente;
- ao item 4 do Auto de Infração, acatando-se as cópias das notas fiscais apresentadas intempestivamente;
- ao item 6 do Auto de Infração, excluindo-o por ofensa à coisa julgada.

Regularmente intimada, a Impugnante argumenta, às fls. 460, que o percentual correto de apropriação dos créditos de energia elétrica é 66,02%, consoante laudo apresentado.

O Fisco, em manifestação de fls. 462/481, refuta as alegações da Defesa, requerendo a procedência parcial do lançamento nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada.

A Assessoria do CC/MG manifesta-se às fls. 488/508, opinando pela procedência parcial do lançamento nos termos da reformulação efetuada pelo Fisco às fls. 402/416. Registre-se, por oportuno, que a elaboração do parecer da Assessoria do CC/MG decorreu do disposto no inciso II do art. 2º da Resolução nº 4.335 de 22 de junho de 2011.

DECISÃO

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CC/MG foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações.

Da Preliminar

A arguição de nulidade do Auto de Infração, sob a alegação de ofensa à coisa julgada, perdeu seu objeto, uma vez que, após conhecer a petição inicial nos Autos da Ação Declaratória nº 0024.00.053726-6 (fls. 428/451), no qual há o pedido de declaração da inexistência da relação jurídica que obriga a Impugnante ao estorno dos créditos em operação subsequente com base de cálculo reduzida, pedido acolhido com

trânsito em julgado, o Fisco excluiu as exigências fiscais relativas ao item 06 do Auto de Infração.

Assim, rejeita-se a arguição de nulidade do lançamento.

Do Mérito

Conforme já relatado, a autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS, no período de janeiro de 2008 a agosto de 2012, apurado por meio de recomposição da conta gráfica, em razão das seguintes irregularidades:

- 1) aproveitamento indevido de créditos de ICMS destacado em documentos fiscais referentes a aquisições de material destinado a uso e consumo do estabelecimento (sacola plástica);
- 2) aproveitamento indevido de créditos de ICMS destacado em documentos fiscais referentes a aquisições de energia elétrica não utilizada em processo industrial;
- 3) aproveitamento indevido de créditos de ICMS, decorrente de lançamento em duplicidade;
- 4) aproveitamento indevido de créditos de ICMS sem apresentação da 1ª via da nota fiscal;
- 5) aproveitamento indevido de créditos de ICMS referentes a produtos cujas operações subsequentes não são tributadas;
- 6) aproveitamento indevido de créditos de ICMS referentes a produtos cujas operações subsequentes ocorreram com base de cálculo reduzida;
- 7) aproveitamento indevido de créditos lançados em DAPI (outros créditos) sem comprovação de origem.

Exigência de ICMS, apurado após recomposição da conta gráfica, multa de revalidação e Multas Isoladas capituladas nos arts. 55, inciso XIII, alínea "b", e 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

As cópias das notas fiscais objeto da Autuação estão anexadas às fls. 39/94 e as cópias dos livros de Registro de Entradas às fls. 95/160.

Cumprido ressaltar que, segundo consta na manifestação fiscal, às fls. 463, a Impugnante reconheceu a procedência das irregularidades referentes aos itens 3, 5 e 7 do Auto de Infração, efetuando, entretanto, pagamento a menor em relação às exigências de ICMS, multas de revalidação e isolada, conforme DAE de fls. 293/294.

Observe-se que, no tocante à irregularidade 05 (aproveitamento indevido de crédito de ICMS referente a produto cujas operações subsequentes são isentas), apesar de reconhecê-la, a Impugnante questiona a Multa Isolada exigida (art. 55, inciso XIII, alínea "b" da Lei nº 6.763/75).

Registra-se que não há de se falar em decadência ao direito de lançar, relativamente aos fatos geradores ocorridos em janeiro de 2008 com aplicação do disposto no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional - CTN, como sustentado pela Impugnante.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

No entanto, constitui regra geral que ao lançamento de ofício aplica-se a contagem fixada no art. 173, inciso I do CTN.

Sobre o tema, este Conselho tem decidido reiteradamente que a decadência é regida pelo art. 173, inciso I do CTN, o qual define que o prazo de 5 (cinco) anos conta-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Cita-se, a título de exemplo, os Acórdãos nºs 3.742/11/CE, 3.709/11/CE, 3.907/12/CE, 20.425/11/1ª, 20.637/11/1ª e 19.626/10/3ª.

Da mesma forma, no julgamento de Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial, o Ministro do STJ, Humberto Martins, deixou consignado o seguinte:

TRIBUTÁRIO. CREDITAMENTO INDEVIDO DE ICMS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DA REGRA PREVISTA NO ART. 173, I, DO CTN. PRECEDENTES. 1. A JURISPRUDÊNCIA DO STJ FIRMOU O ENTENDIMENTO NO SENTIDO DE QUE, HAVENDO CRÉDITO INDEVIDO DE ICMS, O PRAZO DECADENCIAL PARA QUE O FISCO EFETUE O LANÇAMENTO DE OFÍCIO É RÉGIDO PELO ART. 173, I, DO CTN, CONTANDO-SE O PRAZO DE CINCO ANOS, A PARTIR DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE À OCORRÊNCIA DO FATO IMPONÍVEL, DONDE SE DESSUME A NÃO OCORRÊNCIA, IN CASU, DA DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO LANÇAR OS REFERIDOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS. 2. "NOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, QUANDO OCORRE O RECOLHIMENTO EM DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL, DEVE A AUTORIDADE FISCAL PROCEDER AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO (CTN, ART. 149), INICIANDO-SE O PRAZO DECADENCIAL DE CINCO ANOS NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO FEITO (ART. 173, I, DO CTN)." (RESP 973189/MG, REL. MIN. CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 04/09/2007, DJ 19/09/2007, P. 262). AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO. (76977 RS 2011/0191109-3, RELATOR: MINISTRO HUMBERTO MARTINS, DATA DE JULGAMENTO: 12/04/2012, T2 - SEGUNDA TURMA).

Assim, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo ao exercício de 2008 somente irá expirar em 31/12/13, conforme disposto 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 08/02/13 (fls. 07).

Passa-se, então, à análise das irregularidades constatadas:

1 - aproveitamento indevido de créditos de ICMS provenientes de aquisições de materiais destinados a uso e consumo do estabelecimento (sacolas plásticas)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Trata esse item de aproveitamento indevido de crédito de ICMS referente à entrada de material de uso e consumo (sacolas plásticas cedidas aos clientes e utilizadas na frente de caixa), no período de fevereiro de 2008 a agosto de 2012.

As notas fiscais de entrada, cujos créditos foram estornados, encontram-se relacionadas no “Anexo 1” (fls. 12).

A Impugnante, que explora a atividade de comércio varejista de mercadorias (supermercado), afirma que as sacolas plásticas são insumos aplicados e consumidos na atividade-fim do contribuinte e dão direito ao creditamento. Contudo, todos os pontos defendidos por ela não são capazes de desconstituir o lançamento em análise.

O aproveitamento de créditos do ICMS encontra-se disciplinado, como regra geral, no art. 20 da Lei Complementar nº 87/96, que assim determina:

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.

§ 1º Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.

§ 2º Salvo prova em contrário, presumem-se alheios à atividade do estabelecimento os veículos de transporte pessoal.

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

I - para integração ou consumo em processo de industrialização ou produção rural, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto se tratar-se de saída para o exterior;

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.

§ 4º Deliberação dos Estados, na forma do art. 28, poderá dispor que não se aplique, no todo ou em parte, a vedação prevista no parágrafo anterior.

§ 5º Para efeito do disposto no caput deste artigo, relativamente aos créditos decorrentes de entrada de mercadorias no estabelecimento destinadas ao ativo permanente, deverá ser observado:

(...)

§ 6º Operações tributadas, posteriores a saídas de que trata o § 3º, dão ao estabelecimento que as praticar direito a creditar-se do imposto cobrado nas operações anteriores às isentas ou não tributadas sempre que a saída isenta ou não tributada seja relativa a:

I - produtos agropecuários;

II - quando autorizado em lei estadual, outras mercadorias.

Na esteira da Lei Complementar nº 87/96, o Estado de Minas Gerais disciplinou o aproveitamento de créditos de ICMS estabelecendo, no art. 31 da Lei nº 6.763/75, as hipóteses em que não será aproveitado o crédito, a saber:

Art. 31 - Não implicará crédito para compensação com o imposto devido nas operações ou nas prestações subseqüentes:

I - a operação ou a prestação beneficiada por isenção ou não-incidência do imposto, salvo previsão em contrário da legislação tributária;

II - o imposto relativo à operação ou à prestação, quando a operação ou a prestação subseqüente, com a mesma mercadoria ou com outra dela resultante, inclusive a utilizada na produção, na geração ou na extração, estiverem beneficiadas por isenção ou não-incidência, exceto, observado o disposto no § 3º do artigo 32, quando destinada a exportação para o exterior;

III - o imposto relativo à entrada de bem ou ao recebimento de serviço alheios à atividade do estabelecimento.

§ 1º - Salvo determinação em contrário da legislação tributária, quando a operação ou a prestação subseqüente estiver beneficiada com redução da base de cálculo, o crédito será proporcional à base de cálculo adotada.

§ 2º - Salvo prova em contrário, presumem-se alheio à atividade do estabelecimento o veículo de transporte pessoal.

§ 3º - Em cada período de apuração do imposto, não será admitido o abatimento de que trata a alínea "a" do item 4 do § 5º do art. 29, na proporção das operações e prestações isentas, não tributadas ou com base de cálculo reduzida em relação ao total das operações e prestações, conforme dispuser o regulamento.

§ 4º - Após o quadragésimo oitavo período de apuração do imposto, contado a partir daquele em que tenha ocorrido a entrada do bem destinado ao ativo permanente, também não será admitido o abatimento, a título de crédito, da eventual diferença entre o valor total do imposto incidente

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

na operação relativa à entrada do bem e o somatório dos valores efetivamente lançados como crédito nos respectivos períodos de apuração.

Já o Regulamento do ICMS cuida da questão do aproveitamento de créditos do ICMS no art. 66, assim determinando:

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:

I - ao serviço de transporte ou de comunicação prestado ao tomador, observado o disposto no § 2º deste artigo;

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

III - à entrada de energia elétrica usada ou consumida no estabelecimento, observado o disposto no § 4º deste artigo;

IV - às mercadorias, inclusive material de embalagem, adquiridas ou recebidas no período para comercialização;

V - a matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, adquiridos ou recebidos no período, para emprego diretamente no processo de produção, extração, industrialização, geração ou comunicação, observando-se que:

a - incluem-se na embalagem todos os elementos que a componham, a protejam ou lhe assegurem a resistência;

b - são compreendidos entre as matérias-primas e os produtos intermediários aqueles que sejam consumidos ou integrem o produto final na condição de elemento indispensável à sua composição;

(...)

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;

IX - a defensivo agrícola, adquirido por produtor rural, para uso na agricultura;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

X - à entrada de bem destinado a uso ou consumo do estabelecimento, ocorrida a partir de 1º de janeiro de 2020. (Grifou-se)

Portanto, o Regulamento do ICMS define, mais estreitamente, o material de embalagem que enseja direito a crédito do ICMS, explicitando que é a embalagem adquirida para emprego diretamente no processo de produção, extração, industrialização ou aquela adquirida para comercialização.

Dessa forma, ao contrário do entendimento da Impugnante, as sacolas plásticas em questão não estão inseridas no processo produtivo e não alteram a apresentação do produto, sendo utilizadas apenas para transporte.

Corroborando esse entendimento, encontram-se os ditames da Instrução Normativa SLT nº 01/86, que traz a interpretação da Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais (SEF/MG) sobre aproveitamento de créditos do ICMS.

A SEF/MG já se manifestou também sobre a questão em consultas respondidas pelo setor competente. Dentre as várias respostas sobre a matéria, encontram-se as seguintes que se adéquam ao caso em exame:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 262/93

PTA Nº 12.02821.93-8

ORIGEM: Belo Horizonte - SRF/Metropolitana

EMBALAGEM - CRÉDITO DO ICMS - Será abatido do imposto incidente nas operações realizadas no período, sob a forma de crédito, o valor do ICMS correspondente à embalagem adquirida ou recebida no período, e destinada a alterar a apresentação do produto.

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 276/06

PTA Nº: 16.000137676-54

ORIGEM: Contagem - MG

CRÉDITO DE ICMS - EMBALAGEM - SACOLA PLÁSTICA - INADMISSIBILIDADE - Somente será abatido do imposto incidente nas operações realizadas no período, sob a forma de crédito, o valor do ICMS correspondente à embalagem adquirida ou recebida no período e destinada a alterar a apresentação do produto (inciso IV, art. 66, Parte Geral do RICMS/2002).

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 224/07

PTA Nº: 16.000170995-75

ORIGEM: Betim - MG

CRÉDITO DE ICMS – EMBALAGEM – CARACTERIZAÇÃO – Conforme determinação contida no art. 222, inciso II, alínea d, c/c art. 66, inciso V, alínea a, ambos da Parte Geral do RICMS/2002, para efeitos tributários, considera-se embalagem o produto que importe em alterar a apresentação da mercadoria pela sua colocação, ainda que em substituição à original, incluindo todos os elementos que a componham, a protejam ou lhe assegurem a resistência, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte de mercadoria.

Importante frisar que o dispositivo regulamentar citado trata especificamente de processo de produção, extração, industrialização, geração ou comunicação. Esses processos estão diretamente ligados à transformação.

Assim, não é possível acolher a tese defendida pela Impugnante de que as sacolas plásticas cedidas à clientela estariam enquadradas nos ditames do art. 66 do RICMS/02. Em verdade, a comercialização de produtos não se caracteriza pela transformação.

Verifica-se, ainda, que o conceito inserto no citado art. 66 encontra-se em consonância com a norma contida na Lei Complementar nº 87/96, como não poderia ser diferente.

É importante observar, também, que nem todos os produtos vendidos pela Impugnante são acondicionados necessariamente em sacolas plásticas. Elas são cedidas à clientela para acondicionar as mercadorias não se agregando aos produtos vendidos, por serem item de conveniência fornecido aos clientes, que podem, inclusive, dispensá-las no ato da compra.

Ademais, o fato de que as sacolas plásticas são adquiridas pela Empresa, comumente, com a sua marca, leva à conclusão que são utilizadas, ainda, como meio de divulgação de seu nome.

Assim, as sacolas plásticas não têm a função principal de embalar os produtos comercializados pelo estabelecimento, como também não se enquadram no conceito de embalagem por não haver uma vinculação principal ao acondicionamento (visando compor, proteger e assegurar resistência) das mercadorias comercializadas.

Salienta-se, por fim, que este Conselho já decidiu, reiteradamente, que as sacolas plásticas cedidas aos clientes para transporte de produtos não podem ser consideradas como embalagem e, por consequência, não geram crédito de ICMS.

A propósito, vale acrescentar recente decisão do TJMG sobre a matéria tratada neste item do lançamento:

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DEVEDOR. ICMS. AQUISIÇÃO DE SACOLAS PLÁSTICAS. SUPERMERCADO. CREDITAMENTO. INSUMO. BENS ESSENCIAIS À ATIVIDADE. NÃO CONFIGURAÇÃO. INSTRUÇÃO NORMATIVA N. 01/86.

TAXA SELIC. APLICAÇÃO. ARTIGO 226, DA LEI N. 6.763/75. ARTIGO 161, DO CTN. CONFIRMAÇÃO DA SENTENÇA. O APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DE ICMS É PERMITIDO QUANTO AOS PRODUTOS CLASSIFICADOS COMO BENS DE INSUMO, QUE SÃO AS MATÉRIAS-PRIMAS E OS PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS, NÃO SE ESTENDENDO AOS BENS DE USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. O PRODUTO INTERMEDIÁRIO É 'AQUELE QUE, EMPREGADO DIRETAMENTE NO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO, INTEGRA-SE AO PRODUTO NOVO', OU, POR EXTENSÃO, 'AQUELE QUE, EMBORA NÃO SE INTEGRANDO AO NOVO PRODUTO, É CONSUMIDO IMEDIATA E INTEGRALMENTE, NO CURSO DA INDUSTRIALIZAÇÃO (IN 01/86). PARA EFEITOS DE ABATIMENTO DO ICMS SOB A FORMA DE CRÉDITO A INSTRUÇÃO NORMATIVA DLT/SRE Nº 01/86 TRAÇOU O CONCEITO DE 'PRODUTO INTERMEDIÁRIO' E SEUS LIMITES, NÃO SE INCLUINDO NO ALUDIDO CONCEITO AS SACOLAS PLÁSTICAS ADQUIRIDAS PELO SUPERMERCADO PARA O TRANSPORTE DAS MERCADORIAS PELOS CLIENTES. NÃO SENDO DEMONSTRADO O CARÁTER ESSENCIAL DAS SACOLAS PLÁSTICAS À ATIVIDADE DA EMPRESA EMBARGANTE NÃO HÁ QUE SE FALAR EM DIREITO AO APROVEITAMENTO DO CRÉDITO DE ICMS. A APLICAÇÃO DA TAXA SELIC COMO REFERÊNCIA PARA A COBRANÇA DOS JUROS MORATÓRIOS SOBRE OS CRÉDITOS FISCAIS ESTADUAIS, COM FUNÇÃO DE COMPENSAR O ESTADO PELO TRIBUTO NÃO RECEBIDO TEMPESTIVAMENTE, NÃO ESTÁ MACULADA POR QUALQUER ILEGALIDADE, NEM OFENDE O DISPOSTO NO ARTIGO 161, DO CTN.

(...)

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0625.10.006870-3/001 – COMARCA DE SÃO JOÃO DEL-REI - APELANTE(S): COM DISTR SALES LTDA - APELADO(A)(S): FAZENDA PÚBLICA ESTADO MINAS GERAIS - RELATOR: EXMO. SR. DES. ARMANDO FREIRE (1ª CÂMARA CÍVEL). DATA DO JULGAMENTO: 13 DE SETEMBRO DE 2011.

Vale destacar, ainda, por oportuno, que na decisão supracitada restou consignado o seguinte:

"IMPORTA LEMBRAR QUE CONQUANTO FORNECIMENTO PELOS SUPERMERCADOS DE SACOLAS PLÁSTICAS PARA ACONDICIONAMENTO E TRANSPORTE DE MERCADORIAS SEJA COMUM, USUAL, SUA SUPRESSÃO NÃO DETERMINA IMPACTO CONSISTENTE NA COMERCIALIZAÇÃO DOS PRODUTOS. VEJA-SE COMO EXEMPLO O COMÉRCIO DESTA CAPITAL QUE, DESDE O ADVENTO DA LEI N. 9.529/2008 CONVIVE COM A PROIBIÇÃO DA UTILIZAÇÃO DE SACOLAS PLÁSTICAS CONVENCIONAIS DERIVADAS DE PETRÓLEO. AINDA QUE SE RECONHEÇA A EXISTÊNCIA DE DÚVIDAS E CERTOS INCÔMODOS, TAL MEDIDA NÃO IMPOSSIBILITOU O COMÉRCIO, SENDO CADA VEZ MAIS USUAL A UTILIZAÇÃO DE MÉTODOS ALTERNATIVOS COMO AQUELES ASSINALADOS PELO NOBRE JULGADOR:

(...) ASSIM, TAIS SACOLAS PLÁSTICAS NÃO PODEM SER CONSIDERADAS EMBALAGENS, POR QUE NÃO SÃO DA ESSÊNCIA DO ACONDICIONAMENTO DE QUALQUER PRODUTO. MAS SIM, APENAS UM ELEMENTO DE COMODIDADE OFERECIDA PELA EMBARGANTE EM SUA ATIVIDADE DE SUPERMERCADO, NÃO SENDO, PORTANTO, ESSENCIAL À SUA ATIVIDADE. **VALE LEMBRAR QUE AS MERCADORIAS ADQUIRIDAS PODEM SER LEVADAS PELOS CLIENTES SEM QUALQUER ENVOLTÓRIO, POR SACOLAS DE PANO DO PRÓPRIO CLIENTE, POR CARRINHOS DE FERRO, OU ATÉ MESMO POR CAIXAS (...)**". (FL. 134). (GRIFOU-SE)

Assim, uma vez configurada a infringência à legislação tributária, especialmente ao art. 70, inciso III do RICMS/02, legítimos os estornos de crédito efetuados.

2 - aproveitamento indevido de créditos de ICMS proveniente de aquisições de energia elétrica não utilizada em processo industrial

Nesse item, promoveu-se o estorno referente aos créditos da parcela de energia elétrica não utilizada em processo industrial (considerada como de uso e consumo).

Informa o Fisco que, desde o exercício de 2008, a Autuada vem utilizando-se de laudos elaborados por empresas especializadas, para apropriar-se de parte do crédito destacado nas aquisições de energia elétrica.

Declara também que, em janeiro de 2012, a Impugnante submeteu laudo à apreciação do Fisco, obtendo o parecer acostado às fls. 189/190, passando a apropriar-se de 19,98% (dezenove vírgula noventa e oito por cento) do crédito de ICMS destacado nos documentos fiscais de aquisição de energia elétrica, a partir de maio de 2012, e tendo feito creditamento extemporâneo de energia elétrica nesse mesmo percentual (fls. 192/194).

Ressalta-se que esse percentual de 19,98% (dezenove vírgula noventa e oito por cento) refere-se apenas à energia elétrica do setor de padaria, à luz do conceito de industrialização trazido pelo art. 222 do RICMS/02, conforme cópias do laudo juntadas pelo Fisco às fls. 417/426.

Entretanto, pela análise de livros e documentos fiscais, o Fisco identificou que a Autuada tinha se apropriado de percentual maior do que os 19,98% (dezenove vírgula noventa e oito por cento) autorizados, no período de janeiro de 2008 a agosto de 2010, razão pela qual elaborou o demonstrativo "Anexo 2" de fls. 13, estornando a diferença.

Em sua impugnação, a Autuada trouxe novo laudo não homologado pelo Fisco (fls. 306/342), que, no seu entendimento, justificava o percentual de 66,02% (sessenta e seis vírgula zero dois por cento) do crédito apropriado de energia consumida.

Conforme consta às fls. 331/334, esse valor estaria assim distribuído: frios e fatiados – 1,32% (568,32 KWh), industrialização e manipulação de alimentos – 4,00%

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(1.724,34 KWh), padaria – 16,10% (6.945,84 KWh), energia estacionária (motor) – 44,60% (19.235,88 KWh), sendo o total de energia faturado de 43.132,00 KWh.

Assim, diante dessas novas informações, entende-se que o percentual de energia elétrica, passível de apropriação para o período de janeiro de 2008 a maio de 2010, seria de 16,10% (dezesesseis vírgula dez por cento), ou seja, somente aquela energia relacionada com o setor de padaria.

Foi, então, refeito pelo Fisco o quadro “Anexo 2” (fls. 404), no qual também foram incluídas as notas fiscais de energia elétrica apresentadas na impugnação.

Salienta-se que as restrições ao aproveitamento de crédito de energia elétrica encontram-se definidas na legislação tributária mineira.

Nesse sentido, segundo o art. 66, § 4º da Parte Geral do RICMS/02, somente dará direito de abatimento do imposto incidente na operação, sob a forma de crédito, a entrada de energia elétrica no estabelecimento que for consumida no processo de industrialização.

Destaca-se que o art. 222, inciso II do RICMS/02, por sua vez, dispõe que industrialização é qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto ou o aperfeiçoe para o consumo.

O Fisco cita os Acórdãos deste Conselho nºs 17.732/06/3ª e 19.486/10/1ª, que entende corroborar o lançamento em análise.

No caso em tela, a Autuada pretende créditos do imposto referentes à energia elétrica consumida em equipamentos como balanças, picadores, moedores e motores para geração de energia elétrica (fls. 331/334), ou seja, equipamentos que não fazem transformação significativa dos produtos comercializados, sendo, então, indevido o creditamento do ICMS da energia consumida.

Ressalta-se que a atitude da Impugnante vem corroborando com o entendimento do Fisco, uma vez que ela vem apropriando, desde o exercício de 2010, apenas do crédito de ICMS referente à energia elétrica consumida no setor de padaria (fls. 192/194).

Importante mencionar que o STJ já reconheceu que atividades de panificação e de congelamento de produtos perecíveis por supermercado não configuram processo de industrialização de alimentos, por força das normas previstas no Regulamento do IPI (Decreto nº 4.544/02), razão pela qual inexistente direito ao creditamento do ICMS pago na entrada da energia elétrica consumida no estabelecimento comercial. Veja-se:

RECURSO ESPECIAL Nº 1.117.139 - RJ (2009/0099551-5)

EMENTA

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. ICMS. CREDITAMENTO (PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE). AQUISIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA CONSUMIDA NO

ESTABELECIMENTO COMERCIAL (SUPERMERCADO). ATIVIDADES DE PANIFICAÇÃO E CONGELAMENTO DE ALIMENTOS. ARTIGO 33, II, "B", DA LEI COMPLEMENTAR 87/96. ARTIGO 46, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CTN. DECRETO 4.544/2002 (REGULAMENTO DO IPI). PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO. NÃO CARACTERIZAÇÃO. CREDITAMENTO DO ICMS. IMPOSSIBILIDADE.

1. AS ATIVIDADES DE PANIFICAÇÃO E DE CONGELAMENTO DE PRODUTOS PERECÍVEIS POR SUPERMERCADO NÃO CONFIGURAM PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO DE ALIMENTOS, POR FORÇA DAS NORMAS PREVISTAS NO REGULAMENTO DO IPI (DECRETO 4.544/2002), RAZÃO PELA QUAL INEXISTE DIREITO AO CREDITAMENTO DO ICMS PAGO NA ENTRADA DA ENERGIA ELÉTRICA CONSUMIDA NO ESTABELECIMENTO COMERCIAL.

(...)

RECURSO ESPECIAL DESPROVIDO. ACÓRDÃO SUBMETIDO AO REGIME DO ARTIGO 543-C, DO CPC, E DA RESOLUÇÃO STJ 08/2008.

(GRIFOU-SE)

Menciona-se, também, que o Supremo Tribunal Federal, em 22/10/09, reconheceu a repercussão geral do Recurso Extraordinário nº 588.954/SC, ainda pendente de julgamento, cujo tema restou assim identificado: "*ICMS. Creditamento de serviços de energia elétrica utilizado no processo produtivo. Princípio da não-cumulatividade. Supermercado. Atividade industrial de alimentos. Panificação e congelamento.*"

O posicionamento do Fisco, ao estornar os créditos em comento, respalda-se no entendimento exarado pela SUTRI/SEF/MG em resposta às seguintes consultas de contribuintes. Veja-se:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 182/2006

CONSULENTE: Araújo Hipermercados S.A.

ICMS – CRÉDITO EXTEMPORÂNEO – INDUSTRIALIZAÇÃO – ENERGIA ELÉTRICA –
Atendidas as condições, os limites e os procedimentos previstos no Título II, Capítulo II, art. 66 e seguintes, Parte Geral do RICMS/2002, é legítimo o aproveitamento como crédito, ainda que extemporâneo, do valor do ICMS incidente na aquisição de energia elétrica.

EXPOSIÇÃO:

A Consulente, atuando no ramo de supermercado, informa que apura o imposto pelo sistema de débito/crédito, comprovando suas saídas mediante emissão de Cupom Fiscal e Nota Fiscal.

Embora tendo como atividade precípua a exploração de supermercado, a Consulente promove diretamente a industrialização de diversos produtos, como aqueles ligados à panificação, dentre outros.

(...)

CONSULTA:

Tendo sido apurado por laudo técnico o percentual de utilização de energia elétrica no processo de industrialização (panificação) e submetido o mesmo à aprovação da AF local, a Consulente poderá se valer do previsto no art. 67 do RICMS e promover o lançamento, a crédito da conta corrente fiscal, do valor originário do ICMS apurado nos últimos cinco anos com base no referido laudo?

RESPOSTA:

A apropriação do crédito do imposto relativo à entrada de energia elétrica no estabelecimento limita-se, a partir de 01/08/2000, àquela consumida diretamente no processo industrial (art. 33, II, "b" da LC nº 87, de 13.09.1996 c/c o art. 66, inciso III e § 4º, inciso I, alínea "b", Parte Geral do RICMS/2002). Assim, somente dará direito a crédito a entrada de energia elétrica no estabelecimento, quando consumida no processo de industrialização.

O crédito do ICMS corretamente destacado em documento fiscal e não aproveitado na época própria, tenha ou não sido escriturado o respectivo documento, poderá ser apropriado, de uma só vez, mediante escrituração de seu valor no livro Registro de Entradas, fazendo-se, na coluna "Observações" e no documento fiscal, anotação da causa da escrituração extemporânea, conforme art. 67, § 2º e seus incisos, Parte Geral do RICMS/2002. Na apuração do período, deverá ser estornado o valor proporcional ao imposto não passível de creditamento, nos termos do art. 71, Parte Geral do RICMS/2002.

(...)

Mesmo não havendo norma a respeito na legislação tributária vigente neste Estado, é aconselhável, para apropriação do crédito, que seja providenciado laudo técnico, emitido por perito, que identifique e apure os itens de consumo de energia elétrica, separando aqueles que ensejam o direito ao crédito do ICMS daqueles que não o possibilitam, submetendo-o à apreciação do Fisco. Para a apropriação extemporânea de crédito, a situação de consumo do estabelecimento

na época de recebimento da energia deve ser a mesma reproduzida no laudo apresentado.

A manifestação do Fisco concordando com os percentuais apresentados pelo contribuinte é condição indispensável para o aproveitamento do crédito.

Ocorrendo modificação que afete o consumo de energia elétrica, deverá ser providenciada nova demonstração para apreciação fiscal.

Conclui-se, da análise dos fatos expostos pela Consulente, à luz da legislação vigente, não se verificar qualquer lacuna ou dúvida que possam obstar a correta aplicação dos dispositivos que regulam a matéria objeto de consulta.

(...)

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 123/2004

CONSULENTE: Supermercado Coelho Diniz Ltda.

CRÉDITO DE ICMS - ENERGIA ELÉTRICA - É permitido o aproveitamento de crédito de ICMS relativo à entrada de energia elétrica no estabelecimento para consumo em processo de industrialização, nos termos da alínea 'b', inciso I, § 4º, artigo 66, do RICMS/02.

EXPOSIÇÃO: (...) Informa que os supermercados são estabelecimentos comerciais que promovem industrialização e que já está pacificado o entendimento de que podem aproveitar o crédito de ICMS relativo à energia elétrica consumida nesses processos. Afirma que para fazer jus a esse direito foram encomendadas perícias técnicas para análise do consumo de energia elétrica e definição do índice de aproveitamento do ICMS destacado nas notas fiscais de aquisição de energia na matriz e nas filiais. Salaria que os laudos foram encaminhados à AF local e não obstante terem sido elaborados por empresas de engenharia técnica e legalmente habilitada, foram rejeitados, ainda que parcialmente, sob alegação de que apenas a atividade de panificação poderia ser considerada como industrialização. Ressalta que considera como industriais as seguintes atividades que desenvolve:

1. panificação, com a produção de pão de sal, pão de forma, bolos, tortas, biscoitos, torradas, farinha de rosca, etc.
2. alimentação, com a produção de pizzas congeladas, salgados congelados, pães de queijo congelados, corte e embalagem a vácuo de queijos, mozzarella, presuntos e apressentados, salames e mortadelas, embalagem a

vácuo de azeitonas e conservas adquiridas a granel e empacotamento de arroz;

3. frigorífico, com a produção de lingüiças de carne bovina e suína, almôndegas de carne bovina, etc; 4. frio alimentar, aqui considerado o processo de congelamento ou manutenção do congelamento de alimentos para sua conservação e revenda, como sorvetes, alimentos congelados como hortifrutigranjeiros industrializados (batata inglesa pré-cozida e brócolis supercongelado, por exemplo), comidas prontas e congeladas (pizzas, massas, tortas salgadas, etc).

Isso posto, CONSULTA:

1 - As atividades desenvolvidas pela Consultente, listadas nos itens a) a d) acima, são consideradas processos industriais?

2 - Caso afirmativo, o laudo técnico efetuado por empresa idônea para definir o índice de aproveitamento de crédito de energia elétrica em relação ao total consumido no estabelecimento é suficiente para legitimar o creditamento do ICMS?

RESPOSTA:

1 - Caso as atividades descritas se enquadrem nas modalidades de industrialização previstas no inciso II, artigo 222, do RICMS/02, é permitido o aproveitamento de crédito de ICMS relativo à entrada de energia elétrica no estabelecimento da Consultente, nos termos da alínea 'b', inciso I, § 4º, artigo 66, do RICMS/02: (...)

Saliente-se que, embora no âmbito de Consulta de Contribuintes não se aprecie questões fáticas, a atividade descrita como frio alimentar não se enquadra nas modalidades de industrialização de que trata o inciso II, artigo 222, do RICMS/02.

(...)

Dessa forma, correto o estorno dos créditos procedido pelo Fisco.

3 - aproveitamento de créditos do imposto lançado em duplicidade

Esse item trata da apropriação de valores, em junho de 2012, lançados em outros créditos (DAPI de fls. 162/167), como crédito extemporâneo referente à aquisição de energia elétrica, sendo que os mesmos créditos já haviam sido apropriados em julho de 2010 (fls. 150) e agosto de 2010 (fls. 151).

Foi elaborado quadro “Anexo 3” (fls. 14), sendo que essa irregularidade foi reconhecida pela Autuada, que efetuou o recolhimento parcial das exigências conforme DAE de fls. 293/294.

Portanto, configurada a irregularidade, corretas as exigências remanescentes.

4 - aproveitamento indevido de crédito de ICMS, proveniente de documento fiscal cuja primeira via não foi apresentada ao Fisco

Essa acusação fiscal refere-se a aproveitamento indevido de crédito de ICMS, nos meses de janeiro e setembro de 2008, proveniente de documento fiscal cuja primeira via não foi apresentada ao Fisco.

Exigência de ICMS, apurado após a recomposição da conta gráfica, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.

A irregularidade em análise encontra-se demonstrada no Anexo 4 - fls. 405, após a reformulação do crédito tributário.

Embora de exibição obrigatória, vê-se que a Impugnante não apresentou a totalidade das primeiras vias ou cópia autenticada pelo Fisco de origem das notas fiscais escrituradas no livro Registro de Entradas.

Acerca do mérito das exigências, a legislação tributária é clara ao condicionar o aproveitamento do imposto a título de crédito à apresentação da primeira via do respectivo documento fiscal, nos termos do art. 70, inciso VI da Parte Geral do RICMS/02.

Assim, descumprida exigência das normas regulamentares, o valor do crédito do imposto não pode ser considerado correto.

Desse modo, corretas as exigências remanescentes de ICMS, apurado após a recomposição da conta gráfica, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.

5 - aproveitamento indevido de crédito de ICMS referente a produto cujas operações subsequentes são isentas

Trata esse item do aproveitamento indevido de crédito de ICMS oriundo de mercadoria, cuja saída encontra-se amparada pela isenção do ICMS (farinha de mandioca), afrontando o disposto no inciso II do art. 70 do RICMS/02.

Exigência de ICMS, apurado após a recomposição da conta gráfica, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XIII, alínea "b" da Lei nº 6.763/75, no valor de 50% do valor da operação.

Foi elaborado quadro "Anexo 5" (fls. 16) estornando-se os créditos indevidos, tendo sido essa irregularidade parcialmente reconhecida pela Autuada, que questiona apenas a multa isolada retromencionada.

Como bem destacado pelo Fisco, não se sustenta a alegação da Defesa de que a multa isolada retromencionada é inaplicável à espécie, uma vez que este item trata do aproveitamento indevido de crédito de ICMS oriundo de mercadoria cuja saída encontra-se amparada pela isenção total do ICMS (farinha de mandioca), sendo, portanto, perfeitamente aplicável à espécie a multa isolada exigida, *in verbis*:

Art. 55

(...)

XIII

(...)

b) operação ou prestação subsequente, com a mesma mercadoria ou com outra dela resultante, beneficiada com a isenção ou não incidência - 50% (cinquenta por cento) do valor da prestação ou da operação;

Vê-se que a penalidade isolada supracitada é específica para a irregularidade em comento.

Corretas, portanto, as exigências remanescentes.

6 - aproveitamento indevido de crédito de ICMS relativo a aquisições cujas operações subsequentes ocorrem com base de cálculo reduzida

Esse item foi excluído pelo Fisco, conforme alegação preliminar suscitada pela Impugnante.

7 - aproveitamento indevido de crédito de ICMS lançado em DAPI (outros créditos) sem comprovação de origem

Esse item trata de aproveitamento indevido de créditos de ICMS lançados em DAPIs, a título de “Outros Créditos” (campo 71), sem lastro documental, conforme “Anexo 7” de fls. 19.

Detectado o lançamento de R\$ 4.084,00 nas DAPIs de fls. 168/185, o Fisco intimou a Autuada a esclarecer a origem dos valores (fls. 38), a qual não se manifestou.

Irregularidade reconhecida pela Autuada, que quitou parcialmente as exigências fiscais.

Corretas as exigências remanescentes, nos temos do disposto nos arts. 68 e 69 da Parte Geral do RICMS/02.

Quanto aos questionamentos de que a aplicação cumulativa das multas consubstanciar-se-ia em “*bis in idem*”, melhor sorte não assiste à Impugnante.

Aduz a Defesa não haver amparo legal para coexistência das duas penalidades exigidas de maneira cumulativa, uma vez que incidem sobre a mesma base de cálculo e o mesmo fato gerador, devendo o montante global, atribuído pelo Fisco a título de multa, ser reduzido, mediante cancelamento da multa isolada.

Com efeito, a multa de 50% (cinquenta por cento) prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 (Multa de Revalidação) refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão do recolhimento a menor efetuado pela Autuada. Já as multas capituladas no art. 55, incisos XIII e XXVI da citada lei (Multas Isoladas) foram exigidas pelo aproveitamento indevido do crédito, descumprimento de obrigação acessória, qual seja, o dever de aproveitar, como previsto na legislação, os créditos decorrentes de suas aquisições, escriturando-os corretamente em seus livros fiscais. Vê-se, portanto, que se trata de infrações distintas, uma relativa à obrigação principal e as outras decorrentes de descumprimento de obrigação acessória.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Os arts. 53, 55 e 56 da Lei nº 6.763/75 dispõem sobre as sanções tributárias da seguinte forma:

Art. 53 - As multas serão calculadas tomando-se como base:

I - o valor da Unidade Fiscal de Referência - UFIR -, prevista no artigo 224 desta Lei, vigente na data em que tenha ocorrido a infração e, quando for o caso, o valor do imposto não declarado; (Nota: Conforme o § 1º do Art. 224, as menções, na legislação tributária estadual, à Unidade Fiscal de Referência - UFIR - consideram-se feitas à UFEMG, bem como os valores em UFIR consideram-se expressos em UFEMG.)

II - o valor das operações ou das prestações realizadas;

III - o valor do imposto não recolhido tempestivamente no todo ou em parte.

IV - o valor do crédito de imposto indevidamente utilizado, apropriado, transferido ou recebido em transferência.

§ 1º - As multas serão cumulativas, quando resultarem concomitantemente do não cumprimento de obrigação tributária acessória e principal.

(...)

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:

(...)

XIII - por utilizar indevidamente crédito fiscal relativo a:

(...)

b) operação ou prestação subsequente, com a mesma mercadoria ou com outra dela resultante, beneficiada com a isenção ou não-incidência - 50% (cinquenta por cento) do valor da prestação ou da operação;

(...)

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;

(...)

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

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

O Professor Hugo de Brito Machado (Curso de Direito Tributário, 2002, p. 417), ao discorrer sobre ilicitude e sanção tributária, destaca que:

“ilícito administrativo tributário é o comportamento que implica inobservância de norma tributária. Implica inadimplemento de obrigação tributária, seja principal ou acessória”.

“Sanção é o meio de que se vale a ordem jurídica para desestimular o comportamento ilícito. Pode limitar-se a compelir o responsável pela inobservância da norma ao cumprimento de seu dever, e pode consistir num castigo, numa penalidade a este cominada”.

Analisando o disposto no art. 53, já transcrito, pode-se concluir que o inciso I cuida das infrações formais, ou seja, o descumprimento de obrigações acessórias mais simples e diretas, independentemente da ausência de recolhimento do tributo.

Ao contrário, os incisos II a IV tratam de obrigações acessórias normalmente vinculadas à obrigação principal, sendo, portanto, proporcionais ao valor do ilícito praticado ou do tributo não recolhido.

Segundo o entendimento exarado pela Coordenação do Sistema de Tributação da então Secretaria da Receita Federal no Parecer Normativo nº 61/79, “punitiva é aquela penalidade que se funda no interesse público de punir o inadimplente. É a multa proposta por ocasião do lançamento. É aquela mesma cuja aplicação é excluída pela denúncia espontânea a que se refere o art. 138 do Código Tributário Nacional - CTN, onde o arrependimento oportuno e formal da infração faz cessar o motivo de punir”, enquanto a multa de natureza compensatória destina-se, diversamente, não a afligir o infrator, mas a compensar o sujeito ativo pelo prejuízo suportado em virtude do atraso no pagamento que lhe era devido. É penalidade de caráter civil, posto que comparável à indenização prevista no direito civil. Em decorrência disso, nem a própria denúncia espontânea é capaz de excluir a responsabilidade por esses acréscimos, via de regra, chamados moratórios.

Na doutrina de Aliomar Baleeiro (Direito Tributário Brasileiro, atualizado por Mizabel Derzi, 11ª ed., p. 759), as penalidades compreendem as infrações, relativas ao descumprimento do dever de pagar o tributo tempestivamente e as infrações apuradas em autuações, de qualquer natureza (multas moratórias ou de revalidação) e as infrações aos deveres de fazer ou não fazer, chamados acessórios (às quais se cominam multas específicas).

Para Sacha Calmon (Curso de Direito Tributário Brasileiro, 1999, p. 696), as penalidades, dentre as quais se inclui a multa de revalidação, “são postas para desencorajar o inadimplemento das obrigações tributárias”.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O Estado somente tem condições de cumprir as suas finalidades sociais se tiver orçamento, o que se consegue, via tributos e, assim, o meio coercitivo para obrigar o contribuinte ao implemento de suas obrigações constitui forma válida para a consecução de suas finalidades.

O eminente Des. Orlando de Carvalho define, com precisão, a multa de revalidação:

"EMENTA: MULTA DE REVALIDAÇÃO - EXPRESSA PREVISÃO LEGAL - LEI ESTADUAL Nº 6.763/75. A MULTA DE REVALIDAÇÃO APLICADA, COM PREVISÃO LEGAL EXPRESSA NA LEI ESTADUAL Nº 6.763/75, DECORRE UNICAMENTE DA AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO TEMPESTIVO DO TRIBUTO, CONSTITUINDO INSTRUMENTO QUE A LEI COLOCA À DISPOSIÇÃO DO FISCO, QUANDO O CONTRIBUINTE É COMPELIDO A PAGAR O TRIBUTO, PORQUE NÃO O FIZERA VOLUNTARIAMENTE, A TEMPO E MODO". (APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0027.97.013646- 4/002 - RELATOR: EXMO. SR. DES. ORLANDO CARVALHO)

Dessa forma, a multa de revalidação tem a finalidade de garantir a integralidade da obrigação tributária contra a prática de ilícitos e não se confunde com a multa moratória nem com a compensatória ou mesmo com a multa isolada e, portanto, foi aplicada corretamente no presente caso.

Resta claro que não se configura qualquer ilegalidade a cobrança de multa de revalidação, nos moldes e nos valores previstos, já que possui ela caráter punitivo e repressivo à prática de sonegação, não tendo em absoluto caráter de confisco, tratando-se apenas de uma penalidade pelo não pagamento do tributo devido, de modo a coibir a inadimplência.

Por fim, é imperioso afirmar que a aplicação das penalidades foi efetivada na medida prevista na legislação tributária deste Estado, não competindo ao CC/MG negar aplicação de dispositivo legal, nos termos do art. 110, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco às fls. 406/416 e 452/454, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Participaram do julgamento, além dos signatários, as Conselheiras Ivana Maria de Almeida (Revisora) e Cindy Andrade Moraes.

Sala das Sessões, 10 de setembro de 2013.

Antônio César Ribeiro
Presidente

Carlos Alberto Moreira Alves
Relator

M/R

CC/MG