

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.157/13/2ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000186089-80
Impugnação: 40.010133548-92
Impugnante: Globoaves São Paulo Agroavícola Ltda
IE: 001006561.01-21
Proc. S. Passivo: Daiane Ferrari/Outro(s)
Origem: DF/Uberlândia

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - BEM PARA O ATIVO PERMANENTE - PROPORCIONALIDADE. Constatado recolhimento a menor do imposto, tendo em vista o aproveitamento indevido de créditos relativos a aquisições de bens para o ativo permanente, sem que fosse observada a proporcionalidade prevista no art. 66, § 3º da Parte Geral do RICMS/02. Exigências de ICMS, 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 COM REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO – Constatado o aproveitamento integral de créditos de ICMS relativos a aquisições de embalagens para ovos férteis, cujas saídas ocorreram com redução da base de cálculo prevista no item 11 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02. Infração caracterizada nos termos do art. 31, § 1º c/c art. 32, inciso IV da Lei nº 6.763/75 e arts. 70, § 1º e 71, inciso IV da Parte Geral do RICMS/02. Exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.

DIFERIMENTO – DESCARACTERIZAÇÃO – ENCERRAMENTO – Constatado encerramento do diferimento previsto para aquisições internas com embalagens para acondicionar ovos férteis, em função das saídas posteriores do produto (ovos férteis embalados), ao abrigo da isenção ou com base de cálculo reduzida, relativamente a parcela não tributada, observado o disposto nos arts. 12, inciso I, 13 e 15, inciso I do RICMS/02. Infração caracterizada. Exigências de ICMS e multa de revalidação.

NOTA FISCAL – FALTA DE DESTAQUE DO ICMS - OPERAÇÃO DE TRANSFERÊNCIA - Constatada a saída de mercadoria em operação de transferência entre estabelecimentos de mesma titularidade acobertada por nota fiscal, na qual não houve o destaque do ICMS incidente na operação. Infração caracterizada nos termos do art. 6º, inciso VI da Lei nº 6.763/75. Esgotado o prazo para recolhimento do imposto nos termos do art. 89, inciso IV do RICMS/02. Exigências de ICMS e multa de revalidação.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A autuação versa sobre as seguintes irregularidades:

1. apropriação indevida de crédito de ICMS referente a aquisição de imobilizado, de forma integral, quando o correto seria apropriar 1/48 (um quarenta e oito avos) ao mês e, ainda, sem observar a proporcionalidade das saídas tributadas em relação às saídas totais, contrariando o disposto no § 3º do art. 66 c/c §§ 7º e 8º do art. 70 do RICMS/02.

2. apropriação de ICMS referente a aquisições de embalagens para acondicionar ovos férteis, sem contudo efetuar o estorno proporcional às saídas posteriores do produto ao abrigo da isenção ou com a base de cálculo reduzida, relativamente a parcela não tributada, observado o disposto no art.70 inciso II, Parte Geral do RICMS/02.

3. falta de recolhimento de ICMS devido em relação a aquisições internas de embalagens para acondicionar ovos férteis, tendo em vista o encerramento do diferimento previsto para essas operações, em função das saídas posteriores do produto, ao abrigo da isenção ou com base de cálculo reduzida, relativamente a parcela não tributada, observado o disposto nos arts. 12, inciso I, 13 e art. 15, inciso I, todos do RICMS/02.

4. falta de destaque do ICMS em notas fiscais de saída em transferência, contrariando o inciso VI do art. 2º c/c inciso XVII, art. 96 do RICMS/02.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada, previstas respectivamente no art. 56, inciso II e art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 385/390, o que implicou em reformulação do crédito tributário de fls. 410/415, promovida pelo Fisco.

Devidamente intimada, conforme Ofício nº 0099/2013 de fls. 428 e Aviso de Recebimento de fls. 429/430, a Autuada ratifica sua impugnação anterior e reitera suas alegações iniciais às fls. 432/436.

O Fisco manifesta-se às fls. 438/445, pedindo ao final pela procedência do lançamento.

DECISÃO

Do Mérito

Inicialmente cabe destacar que após análise da impugnação, no tocante à acusação constante do item 4 do lançamento, entendeu o Fisco ser necessário proceder reformulação do crédito tributário.

O item do lançamento trata da cobrança de ICMS por falta de destaque do imposto nas Notas Fiscais nºs 005509, de 08/05/08, 001975, de 28/11/11 e 003688, de 01/08/12. No caso, foram apresentadas as respectivas Notas Fiscais complementares às Notas Fiscais nº 005509 e 003688, às fls. 403/404.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Conforme verificação realizada pelo Fisco, em livros fiscais e arquivos eletrônicos dos períodos correspondentes, excluiu-se a exigência referente à NF nº 003688, com redução do crédito tributário, conforme demonstrativo constante das fls. 410.

Ainda em relação ao mencionado item do lançamento, manteve-se a exigência remanescente, isso considerando que em relação à NF nº 001975 não foi apresentada a nota fiscal complementar e comprovação de pagamento do ICMS, e em relação à NF nº 005509, apesar da apresentação de NF complementar, após a devida verificação constatou-se que tal nota fiscal não foi levada a registro na escrita contábil e fiscal, conforme comprovado pelo Fisco mediante análise do livro Registro de Saída, livro Registro de Apuração e Hard Copy da DAPI, fls. 416/426 dos autos.

Acrescente-se que quando da reformulação do crédito tributário, o Fisco procedeu a inclusão do inciso II do art. 70 do RICMS/02 no rol de capitulação legal das infrações, muito embora a correspondente infringência estivesse corretamente descrita no relatório do Auto de Infração desde o início. O Sujeito Passivo foi intimado, com reabertura de prazo, conforme preceitua a legislação de regência, fls. 428.

Conforme já mencionado alhures, após a competente intimação referente à reformulação do crédito tributário, o Sujeito Passivo compareceu novamente aos autos às fls. 432/436, ratificando sua impugnação inicial.

Numa primeira vertente, pleiteia a Impugnante que seja considerado decaído o direito de lançar relativamente aos fatos geradores atingidos pela regra 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.

No entanto, o referido dispositivo legal aplica-se tão somente em relação a fatos e valores que foram efetivamente declarados pelo contribuinte em autolancamento, extinto, ainda, o crédito correspondente com o pagamento integral antecipado do imposto, ficando, dessa forma, passíveis de reconhecimento pelo Fisco por meio da chamada homologação tácita, o que, como se vê, não é o caso dos autos.

Constitui-se regra geral, que ao lançamento de ofício aplica-se a contagem fixada no art. 173, inciso I do CTN, o que, no caso concreto, afasta a alegada decadência.

Como bem destacou o Fisco, as irregularidades referem-se a fatos geradores ocorridos a partir de janeiro de 2007, com ICMS a exigir em julho de 2008, tendo em vista que a empresa apresentava saldo credor em seu cona corrente, conforme verificação fiscal analítica na recomposição da conta gráfica às fls. 92/93. Portanto, à luz do art. 173, inciso I do CTN, o prazo decadencial iniciou-se em 01/01/09 encerrando-se em 31/12/13, e o Auto de Infração foi entregue em 26/12/12.

Superada a alegada decadência, passa-se à análise de cada irregularidade descrita nos quatro itens do lançamento.

Item 1 – Apropriação indevida de crédito de ICMS referente a aquisição de imobilizado de forma integral, quando o correto seria apropriar 1/48 (um quarenta e oito avos) ao mês e, ainda, sem observar a proporcionalidade das saídas tributadas em relação as saídas totais, contrariando o disposto no § 3º do art. 66 c/c §§ 7º e 8º, do art. 70, do RICMS/02.

As planilhas juntadas contém a relação das notas fiscais referentes aos bens do ativo imobilizado, com respectivos dados, e o demonstrativo do valor estornado, na qual, é possível observar que o Fisco concedeu a parcela de 1/48 (um quarenta e oito avos) e recompôs a conta gráfica. Foram juntadas as cópias das notas fiscais e do livro Registro de Entradas.

A Impugnante não se insurgiu sobre esta infração, apenas alegou a decadência.

Com efeito, a Constituição da República delegou à lei complementar a disciplina do regime de compensação do ICMS, na esteira do que dispõe o art. 155, inciso XII, alínea “c” da CF/88.

Por sua vez, o legislador complementar, ao cumprir o dispositivo constitucional, decidiu pela apropriação de créditos relativos à aquisição de bens do Ativo Permanente em parcelas, afastando a integralidade do imposto no momento da aquisição do produto.

Acompanhando a norma nacional, os arts. 66, §§ 3º e 5º e 70, §§ 7º e 8º do RICMS/02 adotam o citado procedimento de apropriação parcelada do crédito de bens do ativo imobilizado, nos seguintes termos:

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:

(...)

II - à entrada de bem destinado ao ativo permanente do estabelecimento, observado o disposto nos §§ 3º, 5º, 6º e 12 a 9 deste artigo;

(...)

§ 3º O abatimento, sob a forma de crédito, do imposto incidente nas operações relativas à entrada de bem destinado ao ativo permanente 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, ressalvado o disposto no inciso VI;

(...)

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- I - ser de propriedade do contribuinte;
- II - ser utilizado nas atividades operacionais do contribuinte;
- III - ter vida útil superior a 12 (doze) meses;
- (...)

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

(...)

§ 7º Em cada período de apuração do imposto, não será admitido o abatimento de que trata o **inciso II do caput do artigo 66** deste Regulamento, na forma prevista no § 3º do mencionado artigo, na proporção das operações ou prestações isentas, não tributadas ou com base de cálculo reduzida em relação ao total das operações ou prestações.

§ 8º Na hipótese do parágrafo anterior, para cálculo do valor a ser abatido a título de crédito, deverá ser:

- I - multiplicado o valor total do imposto incidente na operação relativa à entrada de bem destinado ao ativo permanente do estabelecimento por 1/48 (um quarenta e oito avos);
- II - calculado o percentual das operações ou das prestações tributadas em relação ao total das operações ou das prestações realizadas no período;
- III - multiplicado o valor obtido no inciso I pelo percentual encontrado no inciso II, correspondendo o resultado ao crédito a ser apropriado. (Grifou-se)
- (...)

Constata-se pela legislação retrotranscrita que o crédito de ICMS dos bens do ativo imobilizado deverá ser apropriado à razão de 1/48 (um quarenta e oito avos) ao mês, e o contribuinte deverá promover o lançamento nos termos determinados na legislação vigente, especialmente no art. 168 c/c art. 204 do Anexo V do RICMS/02, *in verbis*:

Art. 168. A escrituração será feita, documento por documento, desdobrado em tantas linhas quantas forem as naturezas das operações ou prestações, e nas colunas próprias, segundo o Código Fiscal de Operações e Prestações constante da Parte 2 deste Anexo, na forma do quadro a seguir:

[...]

Parágrafo único. O documento fiscal relativo à entrada de bem ou componente destinado ao ativo imobilizado será escriturado no livro Registro de Entradas no período de sua entrada no estabelecimento, na coluna "Operações sem Crédito do Imposto - Outras", lançando na coluna

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

"Observações" a seguinte informação: "Ativo imobilizado - ICMS a ser apropriado".

Efeitos de 1º/01/03 a 30/11/11:

Parágrafo único. A escrituração do documento fiscal relativo à entrada de bem destinado ao ativo permanente e do crédito do imposto correspondente deverá observar o seguinte:

I - o contribuinte deverá escriturar no livro Registro de Entradas o documento fiscal relativo à aquisição de bem destinado ao ativo permanente, no período de sua entrada no estabelecimento, na coluna "Operações sem Crédito do Imposto - Outras", lançando na coluna "Observações" a seguinte informação: "Ativo permanente - ICMS a ser apropriado";

II - a cada período de apuração, o contribuinte deverá emitir, em seu próprio nome, nota fiscal com utilização de CFOP específico, contendo o valor do crédito, calculado de acordo com os incisos I e II do § 3º do artigo 66 e com os §§ 7º e 8º do artigo 70, ambos deste Regulamento, e constante do livro Controle de Crédito do Ativo Permanente (CIAP), modelo C, a que se referem o inciso II do caput do artigo 204 e o artigo 206, ambos desta Parte;

III - o contribuinte deverá escriturar a nota fiscal a que se refere o inciso anterior no livro Registro de Entrada, lançando o valor do crédito do imposto a ser apropriado no período, na coluna "Operações com Crédito do Imposto - Imposto Creditado", informando na coluna "Observações" o seguinte: "Crédito de ICMS relativo à entrada de bem do ativo permanente.

Art. 204. O documento Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP) será escriturado pelo contribuinte para a apuração do valor do crédito a ser apropriado em decorrência da entrada de bem do ativo imobilizado, nos modelos a seguir relacionados:

Efeitos de 15/12/02 a 30/11/11:

Art. 204. O livro Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP) será escriturado pelo contribuinte que adquirir mercadoria para integrar o ativo permanente, nos modelos a seguir relacionados, de acordo com a data de aquisição:

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No caso dos autos, a Autuada não observou nenhum dos mandamentos anteriores, lançando no livro Registro de Entrada as notas fiscais com aproveitamento integral do imposto destacado.

Diante da constatação do procedimento irregular, o Fisco concedeu à Autuada, por meio de recomposição da conta gráfica, os créditos do imposto à razão de 1/48 (um quarenta e oito avos) mês, observadas as restrições impostas pelo art. 66, §§ 3º e 5º e, em especial, o § 7º do art. 70, todos do RICMS/02, no tocante à proporcionalidade do crédito em relação às saídas tributadas.

Item 2 – Apropriação de ICMS referente a aquisição de embalagens para acondicionar ovos férteis, sem contudo, efetuar o estorno proporcional às saídas posteriores do produto ao abrigo da isenção ou com a base de cálculo reduzida, relativamente a parcela não tributada, observado, o disposto no inciso II do art. 70 da Parte Geral do RICMS/02.

Item 3 – Falta de recolhimento de ICMS devido em relação a aquisições internas de embalagens para acondicionar ovos férteis, tendo em vista o encerramento do diferimento previsto para essas operações, em função das saídas posteriores do produto (ovos férteis embalados), ao abrigo da isenção ou com base de cálculo reduzida, relativamente à parcela não tributada, observado o disposto nos arts. 12, inciso I, 13 e art. 15, inciso I do RICMS/02.

No tocante aos itens 2 e 3 retromencionados, assim dispõe o RICMS/02:

Anexo I - Das hipóteses de isenção:

| Item | Hipóteses/Condições | Eficácia até |
|------|---|---------------|
| 11 | Saída, em operação interna, de ovo fértil. | 31/07/2013 |
| 12 | Saída, em operação interna ou interestadual, dos seguintes produtos, em estado natural: h) ovo, exceto o fértil; | Indeterminada |
| 12.3 | Fica dispensado o estorno do crédito na saída da mercadoria relacionada na alínea "h" deste item. | |

Anexo IV - Das hipóteses de redução da base de cálculo:

| Item | Hipóteses/Condições (1) | Redução de: | Multiplicado opcional para cálculo do imposto (Por alíquota) | | |
|------|---|-------------|--|-------|-------|
| 6 | Saída, em operação interestadual, de ovo fértil ou de ave de um dia, exceto a ornamental. | 60 | 0,072 | 0,048 | 0,028 |
| 6.1 | A redução de base de cálculo prevista neste | | | | |

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

| | | |
|---|--|--|
| item somente será aplicável se o remetente deduzir do preço da mercadoria o valor equivalente ao imposto dispensado na operação, com indicação expressa no campo "Informações Complementares", da respectiva nota fiscal. | | |
|---|--|--|

(1) Com eficácia até 31/07/14

Nos termos do art. 70, inciso II do RICMS/02, é vedado o aproveitamento de imposto, a título de crédito, quando a operação subsequente com a mesma mercadoria ou com outra, dela resultante, deva ocorrer com isenção ou não-incidência.

Na situação em análise, as embalagens adquiridas compõem o produto final da Impugnante, ovos férteis, posto que destinadas a acondicioná-los, o qual goza dos benefícios e condições conforme retrotranscrito.

No caso concreto, em se tratando de operações internas, as saídas de ovos férteis ocorrem ao abrigo da isenção, enquanto nas operações interestaduais aplica-se a redução da base de cálculo. Nas duas hipóteses não há previsão de manutenção de crédito, que quando concedida, vem indicada de maneira expressa.

Entendeu a Impugnante que ovo fértil, nas operações internas, estaria contemplado no item 12 do Anexo I do RICMS/02, alegando que o legislador ao utilizar a expressão "ovo, exceto o fértil", não pretendeu excluir o ovo fértil desse item mas tão somente excluir a isenção do ovo fértil nas operações interestaduais, já que nas saídas para fora do Estado aplicar-se-ia a base de cálculo reduzida.

Com isso, intenta sustentar a tese de que a previsão da manutenção de crédito constante do item 12.3 do Anexo I do RICMS/02, seria para o que designa como singular "ovo", ou seja, qualquer ovo, inclusive ovo fértil. Sendo assim, o estorno de crédito procedido, nos moldes do trabalho efetuado, bem como cobrança de imposto por encerramento do diferimento, restaria prejudicada. Contudo, não assiste razão à Impugnante.

A legislação é clara com relação ao citado item 12, quando trata da manutenção do crédito na saída interna e interestadual que alcança os ovos, menos o fértil, entretanto, os autos tratam de ovos férteis.

Na mesma linha do entendimento adotado pelo Fisco (estorno de crédito), são as respostas dadas às Consultas de Contribuintes nº 050/2.003 e, em especial a de nº 115/2.004, que contemplam justamente as operações com ovos férteis.

Ainda, patente a falta de recolhimento de ICMS devido em relação às aquisições internas de embalagens para acondicionar ovos férteis, tendo em vista o encerramento do diferimento previsto para essas operações, isso em função das saídas posteriores do produto (ovos férteis embalados), ao abrigo da isenção ou com base de cálculo reduzida, relativamente a parcela não tributada, observado o disposto no inciso I dos arts. 12, inciso I, 13 e 15, inciso I do RICMS/02.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Portanto, corretas as exigências de ICMS, multa de revalidação e multa isolada.

Item 4 – Falta de destaque de ICMS em notas fiscais de saída em transferência, contrariando o inciso VI do art. 2º c/c inciso XVII do art. 96 do RICMS/02.

No que se refere à acusação de falta de destaque de ICMS em notas fiscais de saída, item 4, para aquela que foi comprovada a emissão de nota complementar, levada a efeito na apuração do período de referência, o Fisco efetuou a pertinente exclusão, com redução do crédito tributário no montante de imposto/multas a ela correspondente, e reabertura dos prazos legais.

O inciso VI do art. 2º do RICMS/02 estabelece que ocorre o fato gerador do imposto na saída de mercadoria a qualquer título, de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular. Outrossim, para efeito de tributação do ICMS, considera-se irrelevante para a caracterização do fato gerador a natureza jurídica da operação de que resulte a saída da mercadoria, conforme disposto no art. 4, inciso I, alínea “a” do RICMS/02.

Portanto, correta as exigências fiscais.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário promovida pelo Fisco às fls. 410/415. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Sauro Henrique de Almeida (Revisor) e Alexandre Périssé de Abreu.

Sala das Sessões, 04 de julho de 2013.

André Barros de Moura
Presidente

Marco Túlio da Silva
Relator

T