

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.619/14/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000202879-23
Impugnação: 40.010134966-20
Impugnante: Granja Planalto Ltda
IE: 702053273.00-04
Proc. S. Passivo: Ricardo Felicidade Silva/Outro(s)
Origem: DF/Uberlândia

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – ISENÇÃO – OPERAÇÃO SUBSEQUENTE. Constatado o aproveitamento integral de créditos de ICMS relativos a aquisições de embalagens para ovos férteis, cujas saídas ocorreram sob o benefício da isenção prevista no item 11 da Parte 1 do Anexo I 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 do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

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 6 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 do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – MATERIAL DE USO E CONSUMO. Constatação de aproveitamento indevido de créditos de ICMS provenientes de aquisições de materiais destinados ao uso ou consumo do estabelecimento, os quais não se caracterizam como produtos intermediários, nos termos do art. 66, inciso V do RICMS/02. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no inciso XXVI do art. 55, ambos da Lei nº 6.763/75. Infração caracterizada em parte. Exclusão das parcelas relativas aos materiais classificados como produtos intermediários (casca/palha/resíduo de arroz; maravalha, resíduo de serraria e de pinus).

ALÍQUOTA DE ICMS – DIFERENCIAL – MATERIAL DE USO E CONSUMO – OPERAÇÃO INTERESTADUAL. Constatada a falta de recolhimento do imposto resultante da aplicação do percentual relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual nos casos de aquisições interestaduais de mercadorias destinadas ao uso e consumo do estabelecimento. Infração caracterizada nos

termos do art. 6º, inciso II e art. 12, § 2º da Lei nº 6.763/75 e art. 42, § 1º do RICMS/02. Exigências de ICMS e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75. Exclusão das parcelas relativas aos materiais classificados como produtos intermediários (casca/palha/resíduo de arroz; maravalha, resíduo de serraria e de pinus).

Lançamento parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

Da Autuação

A autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS, no período de janeiro a dezembro de 2008, em decorrência das seguintes irregularidades:

- a) apropriação integral de crédito de ICMS referente às aquisições de embalagens para acondicionar ovos férteis, sem efetuar o estorno proporcional às saídas posteriores ao abrigo da isenção ou com a base de cálculo reduzida;
- b) apropriação indevida de crédito de ICMS nas aquisições de material de uso e consumo;
- c) falta de recolhimento do ICMS devido pela diferença de alíquota nas aquisições interestaduais de material de uso e consumo.

Foram exigidas as parcelas de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 180/215 e requer, ao final, a procedência da peça de defesa.

Da Manifestação Fiscal

O Fisco, em manifestação de fls. 238/255, refuta as alegações da Impugnante e requer a procedência do lançamento.

Da Diligência

A Egrégia 1ª Câmara de Julgamento, em sessão de 18/03/14, converte o julgamento em diligência (fls. 261), com encaminhamento dos autos à origem para que a Fiscalização acrescente à planilha de fls. 61/68, colunas detalhando a finalidade e uso de cada mercadoria, bem como o setor de sua utilização, conforme planilha de fls. 36, e/ou outros elementos que propiciem a caracterização do produto como material de uso e consumo.

O Fisco intima a Autuada a apresentar as informações requeridas pela Câmara de Julgamento, resultando na anexação da planilha de fls. 267/276 e na manifestação do Fisco às fls. 263/264.

Do Parecer da Assessoria

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 281/297, opina, em preliminar, pela rejeição da arguição de nulidade do Auto de Infração e pelo indeferimento do pedido de perícia. No mérito, pela procedência parcial do lançamento para: a) excluir as exigências relativas ao período de 01/01/08 a 11/09/08, por força da decadência de que trata o § 4º do art. 150 do CTN; b) excluir as exigências de estorno de crédito e diferença de alíquota em relação aos produtos seringas e agulhas descartáveis utilizadas na vacinação de aves.

DECISÃO

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

Das Preliminares

Da arguição de Nulidade do Auto de Infração

Aponta a Impugnante o cerceamento do direito ao contraditório e à ampla defesa, ao argumento de que não foram produzidas provas nos autos, de modo a demonstrar que houve registro de créditos indevidos de ICMS, bem como não foi feita diligência no estabelecimento para verificar o processo de produção.

Aduz que a negativa ao crédito foi presumida e genérica, e que não há registro ou demonstrativo específico e detalhado de qual é o fundamento jurídico utilizado para embasar a pretensão fiscal.

Alega que não foi identificado o objeto de estorno de crédito de ICMS (isenção ou redução da base de cálculo), visto que não há detalhes e especificação das operações isentas e das sujeitas à redução da base de cálculo.

Salienta que não há nos autos, demonstrativos de cálculos e apurações das bases de cálculo dos supostos créditos indevidos, do imposto e da base de cálculo sobre a qual deveria incidir a multa.

Sem razão a Defesa, no entanto, uma vez que o cerceamento de defesa ocorre quando há limitação na produção de provas de uma das partes no processo, que acaba por prejudicar a outra parte em relação ao seu objetivo processual.

Com efeito, tratando-se de estorno de crédito de ICMS, as informações lançadas nos anexos que compõem a peça fiscal são suficientes para permitir a defesa plena, sem qualquer ofensa ao direito da Impugnante.

Certo é que os anexos elaborados pelo Fisco indicam claramente os fatos motivadores do estorno de crédito, e cumulados com o relatório do Auto de Infração, permitem deduzir, sem dificuldade, quais documentos e aquisições levaram ao estorno de crédito.

Não houve presunção, muito menos acusação genérica, uma vez que no levantamento, pecou-se pelo excesso, para que não remanescessem dúvidas quanto à procedência do feito.

Os dispositivos legais estão devidamente elencados no quadro próprio (Base legal/Infringência) do Auto de Infração, cujo relatório contém a indicação clara das irregularidades, em especial a irregularidade concernente ao estorno de crédito.

O primeiro item do Auto de Infração encontra-se assim redigido:

“Apropriou-se, no período de Jan/08 a dez/09, de crédito de ICMS ref. 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.”

Para que se tenha a exata compreensão das palavras, deve-se analisá-las no texto em que estão inseridas e não isoladamente, para que se assimile seu correto sentido. Nessa linha, o vocábulo “ou” foi empregado para indicar, e indica, que a falta de estorno de crédito ocorreu quando das saídas posteriores com isenção ou com redução da base de cálculo, mas obviamente ora numa ora noutra operação, posto que, via de regra, tais benefícios não comportam aplicação simultânea.

As saídas praticadas pela Autuada contemplam as duas situações, o que é de seu pleno conhecimento. Sendo assim, a questão suscitada é inócua, não sendo bastante para impedir, nem sequer prejudicar a linha de defesa, tanto que na Impugnação percebe-se extensa argumentação no tocante ao estorno dos créditos.

Por isso, e por não se verificar limitação de produção de provas, rejeita-se a arguição de nulidade do Auto de Infração.

Do Pedido de Perícia

Requer a Impugnante a realização de prova pericial, apresentando os quesitos de fls. 212/213, com a indicação dos assistentes técnicos.

Quanto ao quesito “1”, cumpre destacar que as operações de saída ao abrigo da isenção ou base de cálculo reduzida estão devidamente indicadas, individualizadas por nota fiscal/item de nota fiscal, em planilhas inseridas no CD (Anexo “6” - fls. 94).

A relação de notas fiscais de entradas de embalagens, as respectivas bases de cálculo e o imposto destacado constam na planilha de fls. 22/23 dos autos.

As operações posteriores foram realizadas sob o amparo da isenção ou da base de cálculo reduzida, conforme legislação vigente no curso do tempo e o produto comercializado.

Resta demonstrada a exclusão das operações de exportação, para efeito do estorno efetuado, conforme quadro de fls. 27 e a observação contida no item “2” das “Notas de esclarecimento”.

Relativamente ao quesito “2”, também estão em planilhas gravadas no CD, os materiais de uso e consumo objeto de estorno de crédito, com a identificação das

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

notas fiscais de entradas a que se referem e os valores individualizados do *quantum* a estornar.

Bem assim, encontra-se de forma individualizada a finalidade/destinação e local de utilização desses materiais de uso e consumo, conforme informações prestadas pela própria Impugnante (fls. 36/44), relação da qual se desdobrou a seleção dos itens para efeito de estorno, conforme critérios explicados e exemplificados nos autos.

Assim, com fulcro no art. 142, § 1º, inciso II, alínea “a” do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, indefere-se o pedido de perícia.

Do Mérito

Inicialmente, pleiteia a Impugnante que seja considerado decaído o direito de lançar o crédito tributário correspondente às operações havidas no período de 01/01/08 a 11/09/08, com base no que dispõe o art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional - CTN.

O dispositivo retrocitado estipula decurso de prazo de cinco anos da ocorrência do fato gerador para homologação do lançamento nas hipóteses em que o contribuinte apura e efetua o recolhimento do imposto sem o prévio exame da Fazenda Pública. Transcreve-se:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Do exame do § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional, conclui-se que ocorre, nos termos ali ditados, a homologação ficta ou tácita do imposto que foi efetivamente declarado e pago pelo contribuinte.

Situação e enquadramento diverso se encontra o sujeito passivo que não cumpre, ou cumpre em desacordo com a legislação tributária as suas obrigações, ensejando a atuação do Fisco na apuração e conseqüente lançamento de ofício do crédito tributário.

Em relação ao ICMS que não foi declarado e/ou pago, tem a Fazenda Pública o direito de constituir o crédito correspondente no prazo decadencial previsto no art. 173 do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Assim, o prazo para a Fazenda Pública rever o lançamento é o prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional podendo, dentro deste interregno que a lei lhe concede, postular créditos que porventura entenda existentes.

O citado dispositivo prevalece à previsão de homologação tácita do lançamento efetuado pelo contribuinte a que alude o art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, quanto ao montante não contemplado na apuração, posteriormente verificado pelo Fisco, e devidamente lançado de ofício, nos termos do art. 149, inciso V do mesmo diploma legal.

Acerca desta matéria, Misabel de Abreu Machado Derzi, em nota, leciona com propriedade:

"A inexistência de pagamento de tributo que deveria ter sido lançado por homologação, ou a prática de dolo, fraude ou simulação por parte do sujeito passivo ensejam a prática do lançamento de ofício ou revisão de ofício, previsto no art. 149. Inaplicável se torna então a forma de contagem disciplinada no art. 150, § 4º, própria para a homologação tácita do pagamento (se existente). Ao lançamento de ofício aplica-se a regra geral do prazo decadencial de cinco anos e a forma de contagem fixada no art. 173 do mesmo Código." (Direito Tributário Brasileiro – Editora Forense, 11ª Edição, pág. 912 e 913).

Destaca-se que este E. Conselho tem decidido reiteradamente que a decadência é regida pelo art. 173, inciso I do CTN, sendo 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.

Dessa forma, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo ao exercício de 2008 somente expirou 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 11/09/13 (fls. 14).

Quanto ao mérito propriamente dito, a autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS, no período de janeiro a dezembro de 2008, em decorrência de apropriação integral de crédito de ICMS referente às aquisições de embalagens para acondicionar ovos férteis, sem efetuar o estorno proporcional às saídas posteriores ao abrigo da isenção ou com a base de cálculo reduzida; apropriação indevida de crédito de ICMS referente à aquisição de material de uso e consumo, e falta de recolhimento do ICMS devido pela diferença de alíquota nas aquisições interestaduais de material de uso e consumo.

A composição geral do crédito tributário encontra-se demonstrada no “Anexo 1” (fls. 20), destacando-se que não houve recomposição da conta gráfica em decorrência da existência de saldos devedores em todos os meses do período fiscalizado.

Da apropriação integral de crédito de ICMS referente às aquisições de embalagens para acondicionar ovos férteis, sem efetuar o estorno proporcional às saídas posteriores ao abrigo da isenção ou com a base de cálculo reduzida.

Constatou o Fisco, no período de Janeiro a dezembro de 2008, a apropriação integral de crédito de ICMS originários das aquisições de embalagens para acondicionar ovos férteis, sem efetuar o estorno proporcional às saídas posteriores do produto ao abrigo da isenção ou com a base de cálculo reduzida, relativamente à parcela não tributada.

A relação das aquisições de embalagens para ovos férteis, em operação interestadual e com destaque de ICMS encontra-se na planilha de fls. 22/23, com a identificação dos itens adquiridos na planilha de fls. 24/26.

Nas planilhas de fls. 28/34, o Fisco consolida as informações sobre as saídas mensais de ovos férteis e embalagens, tributadas, isentas e com redução de base de cálculo, a partir das planilhas contidas no CD de fls. 94 dos autos, apurando-se o percentual de crédito a ser estornado;

Note-se que as saídas com destino à exportação foram consideradas como tributadas, para fins de manutenção dos créditos.

A Impugnante sustenta seu amplo direito ao crédito, com fulcro nas disposições contidas no inciso I do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, citando decisões do Supremo Tribunal Federal – STF e Superior Tribunal de Justiça - STJ que ratificam o seu entendimento, resultando inconstitucional a exigência de anulação de crédito de ICMS nas aquisições de mercadorias, quando as saídas das mesmas estiverem amparadas pelo referido benefício da isenção ou da redução de base de cálculo.

Alerta ainda, que os Convênios ICMS nº 83/92 e 128/94 autorizaram os Estados a reduzirem a base de cálculo do ICMS nas operações internas com algumas mercadorias, com o intuito de reduzir a carga tributária de produtos essenciais, como é o caso em apreço, em benefício do consumidor final, mas que a anulação do crédito de ICMS na proporção da isenção ou da redução da base de cálculo conduz à majoração do custo do produto, cujo preço final não teria qualquer redução, já que nele estaria

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

embutido o percentual do ICMS anulado, conforme exemplo hipotético com redução de 41,67% (fls. 200).

Como bem destacou a Defesa, o inciso I do § 2º do art. 155 da Constituição Federal dispõe sobre o regime da não cumulatividade da seguinte forma:

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

(...)

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

(...)

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

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

(...)

Ao tratar da restrição ao crédito, o constituinte cuidou de excluir do regime de créditos, as operações com isenção ou não incidência, conforme prescrição contida no inciso II do mencionado dispositivo, *in verbis*:

(...)

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

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

(...)

Por outro lado, atendendo à determinação constitucional, a Lei Complementar nº 87/96 disciplina o regime de compensação de crédito do ICMS da seguinte forma:

Art. 19. O imposto é não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

(...)

§ 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.

(...)

Regulamentando a matéria, o RICMS/02 assim dispõe:

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

(...)

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

II - a operação subsequente com a mesma mercadoria ou com outra dela resultante deva ocorrer com isenção ou não incidência, ressalvado o disposto no inciso III do caput e no § 1º, ambos do artigo 5º deste Regulamento;

(...)

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

(...)

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

(...)

IV - vierem a ser objeto de subsequente operação ou prestação com redução da base de cálculo, hipótese em que o estorno será proporcional à redução;

(...)

Resta afastada, portanto, a tese sustentada pela Impugnante no sentido do seu direito à totalidade dos créditos do ICMS pago ou destacado na operação anterior, por força do conjunto normativo ora apresentado.

Assim, para operacionalizar a anulação do crédito de ICMS, nesse caso, não há recurso outro a não ser apurar a que percentual correspondem as saídas isentas ou não tributadas para se chegar ao quantum de imposto a ser estornado. Isto pode ser visualizado de forma cristalina nos quadros demonstrativos acostados ao PTA, constantes do Anexo 2.

Os dados utilizados no levantamento foram extraídos dos arquivos magnéticos transmitidos pela própria Impugnante – Sintegra, da seguinte forma:

1 – identificação das aquisições de embalagens para acondicionamento de ovos férteis, através do registro de itens de notas fiscais (Registro 54);

2 – levantamento, mediante a identificação feita no item anterior, da relação de notas fiscais de aquisição de embalagem, contendo valor das bases de cálculos e valor do ICMS creditado por ocasião da entrada dessas mercadorias, por documento e consolidação por mês de apuração;

3 – identificação das saídas de ovos férteis e embalagens, mediante análise do registro de itens de notas fiscais (CD constante do Anexo 6), e consolidação dessas saídas conforme o regime de tributação;

4 – apuração do percentual de saídas de ovos férteis isentas e não tributadas, conforme consolidado elaborado no item anterior e cálculo do ICMS a estornar.

A partir dessas informações foram obtidos os percentuais de estorno das saídas conforme situação tributária, e ao final, o percentual médio a ser aplicado sobre o total mensal de crédito de aquisições de embalagens.

Assim, não há que se falar em modificação da técnica de aplicação do princípio da não cumulatividade, mas sim de aplicação da regra vigente, no sentido de se admitir o crédito de acordo com a proporcionalidade das saídas tributadas.

No tocante a apropriação indevida de crédito integral referente às aquisições de embalagens, quando a saída subsequente estiver amparada pela redução da base de cálculo, a lógica é a mesma das operações com isenção.

Com efeito, ao contrário das decisões judiciais colacionadas pela Impugnante, a doutrina moderna e a jurisprudência contemporânea entendem que a redução da base de cálculo equivale a uma isenção parcial e a ela se aplica a mesma regra da isenção total do imposto, conduzindo para o estorno proporcional dos créditos.

Nesse sentido, decisões mais recentes podem ser destacadas como adiante:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

STJ - RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA RMS 39554 CE 2012/0241391-0 (STJ)

DATA DE PUBLICAÇÃO: 10/05/2013

EMENTA: TRIBUTÁRIO. ICMS. REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO. ISENÇÃO PARCIAL. ESTORNO PROPORCIONAL DO CRÉDITO. JURISPRUDÊNCIA DO STF. MULTA. LEI SUPERVENIENTE. RETROATIVIDADE BENIGNA. 1. O BENEFÍCIO FISCAL DE REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO EQUIVALE À ISENÇÃO PARCIAL, SENDO DEVIDO O ESTORNO PROPORCIONAL DO CRÉDITO DE ICMS, NOS TERMOS DO ART. 155, § 2º, II, B, DA CF, NÃO HAVENDO FALAR EM OFENSA AO PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. PRECEDENTES DO STF. 2. OS CONVÊNIOS DO ICMS TÊM A FUNÇÃO DE UNIFORMIZAR, EM ÂMBITO NACIONAL, A CONCESSÃO DE ISENÇÕES, INCENTIVOS E BENEFÍCIOS FISCAIS PELOS ESTADOS (ART. 155, § 2º, XII, G, DA CF/1988). EM ÚLTIMA ANÁLISE, TRATA-SE DE INSTRUMENTO QUE BUSCA CONFERIR TRATAMENTO FEDERAL UNIFORME EM MATÉRIA DE ICMS, COMO FORMA DE EVITAR A DENOMINADA GUERRA FISCAL. 3. NOS TERMOS DA CLÁUSULA PRIMEIRA, § 1º, DO CONVÊNIO ICMS 128/1994, FICAM OS ESTADOS E O DISTRITO FEDERAL AUTORIZADOS A NÃO EXIGIR A ANULAÇÃO PROPORCIONAL DO CRÉDITO PREVISTA NO INCISO II DO ARTIGO 32 DO ANEXO ÚNICO DO CONVÊNIO ICM 66/88, DE 14 DE DEZEMBRO DE 1988, NAS OPERAÇÕES DE QUE TRATA O CAPUT DESTA CLÁUSULA. 4. A TELEOLOGIA DO INSTITUTO E A PRÓPRIA LITERALIDADE DA NORMA REVELAM QUE A HIPÓTESE É DE MERA AUTORIZAÇÃO, DE MODO QUE NÃO HÁ OBSTÁCULO A QUE A LEGISLAÇÃO ESTADUAL IMPEÇA O APROVEITAMENTO INTEGRAL DO CRÉDITO. 5. O ART. 106, II, C, DO CTN, ESTABELECE QUE A LEI TRIBUTÁRIA DEVE RETROAGIR QUANDO COMINAR PENALIDADE MENOS SEVERA QUE A PREVISTA NA LEI VIGENTE AO TEMPO DA SUA PRÁTICA, RAZÃO PELA QUAL HÁ QUE SER REDUZIDA A SANÇÃO, NOS TERMOS DO SUPERVENIENTE DECRETO 27.487/2004. 6. RECURSO ORDINÁRIO PARCIALMENTE PROVIDO.

STF - AG.REG. NO AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO RE 515765 RS (STF)

DATA DE PUBLICAÇÃO: 17/06/2013

EMENTA: TRIBUTO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS. ICMS. CRÉDITOS RELATIVOS À ENTRADA DE INSUMOS USADOS EM INDUSTRIALIZAÇÃO DE PRODUTOS CUJAS SAÍDAS FORAM REALIZADAS COM REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. CASO DE ISENÇÃO FISCAL PARCIAL. PREVISÃO DE ESTORNO PROPORCIONAL. ART. 41, INC. IV, DA LEI ESTADUAL Nº 6.374 /89, E ART. 32, INC. II, DO CONVÊNIO ICMS Nº 66 /88. CONSTITUCIONALIDADE RECONHECIDA. SEGURANÇA DENEGADA. IMPROVIMENTO AO RECURSO. APLICAÇÃO DO ART. 155, § 2º, INC. II, LETRA "B", DA CF. ALEGAÇÃO DE MUDANÇA DA ORIENTAÇÃO DA CORTE SOBRE OS INSTITUTOS DA REDUÇÃO DA

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

BASE DE CÁLCULO E DA ISENÇÃO PARCIAL. DISTINÇÃO IRRELEVANTE SEGUNDO A NOVA POSTURA JURISPRUDENCIAL. ACÓRDÃO CARENTE DE VÍCIO LÓGICO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO REJEITADOS. O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL ENTROU A APROXIMAR AS FIGURAS DA REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS E DA ISENÇÃO PARCIAL, A PONTO DE AS EQUIPARAR, NA INTERPRETAÇÃO DO ART. 155, § 2º, II, "B", DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. 5. AGRAVO REGIMENTAL DA CONTRIBUINTE PROVIDO PARA AFASTAR O SOBRESTAMENTO. 6. CONSEQUENTE DESPROVIMENTO DO PRIMEIRO AGRAVO DA CONTRIBUINTE E PROVIMENTO DO REGIMENTAL DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL.

Ainda que as ponderações anteriores sejam suficientes para respaldar o estorno de crédito quando a saída posterior do produto ou outro dele resultante for objeto de saída com isenção ou redução da base de cálculo, considerando a inexistência de previsão legal para manutenção desse crédito, convém que se esclareça acerca de outro equívoco de entendimento lançado pela Impugnante.

Sustenta a Defesa a tese de que os Estados reduzem a base de cálculo, por autorização de Convênio, com o intuito de reduzir a carga tributária de produtos essenciais em benefício do consumidor final, mas que, em se efetuando a anulação proporcional do crédito, tal pressuposto restaria prejudicado.

De início, não se concebe a análise nos moldes em que foi feito, procedendo-se o estudo apenas da operação de entrada, quando a isenção ou redução aplicam-se à operação de saída. Para se ter uma pertinente leitura do impacto do benefício, conforme proposto, mister se faz a análise das operações de entrada e saída em conjunto.

Depois, necessário se faz contextualizar na legislação o exemplo dado (fls. 200), identificando-se a que produto se refere à aludida redução de 41,67% (quarenta e um inteiros e sessenta e sete centésimos por cento), para que o raciocínio ocorra dentro de parâmetros corretos.

Como a Impugnante invoca os Convênios nºs 83/92 e 128/94, que tratam de redução de base de cálculo referente às mercadorias que compõem a cesta básica, depreende-se então que está se referindo ao item 19 do Anexo IV do RICMS/02.

Porém, importante registrar que ovo fértil não está na lista de itens da cesta básica na condição de produto essencial, não se incluindo entre os apontados no dispositivo acima mencionado.

Não se olvide que o benefício objetiva que a redução redunde numa carga tributária equivalente a 7%, tanto é que, aplica-se uma redução maior (61,11%), quando a alíquota for 18% e de 41,67% quando for de 12%, justamente para contemplar essa intenção.

Porém, conforme exemplo também hipotético trazido pelo Fisco em sede de Manifestação Fiscal (fls. 249/250), contrapondo-se àquele da Impugnante, é preciso que se analise os custos das entradas e saídas das mercadorias, para se concluir sobre eventual aumento do custo provocado pelo estorno proporcional do crédito. Nessa

linha, sendo o imposto compensável, forçoso concluir que na mesma proporção que o custo do produto estaria sendo onerado, a receita de vendas estaria sendo incrementada, uma vez que o valor do débito do ICMS, pela saída, diminui com a redução e zera com a isenção.

Compreende-se, portanto, que a anulação do crédito não tem o condão de tornar sem sentido a norma legal, quanto à redução da carga tributária, muito menos ocasionar prejuízo aos contribuintes, objetivando tão somente evitar o acúmulo de crédito pela entrada, quando as saídas posteriores forem isentas ou não tributadas, o que fatalmente ocorreria, afrontando flagrantemente o aludido princípio da não cumulatividade.

Registre-se que a matéria ora em análise é recorrentemente apreciada no CC/MG, destacando-se, dentre várias decisões, aquela prolatada no Acórdão 20.157/13/2ª, em que se analisa situação de mesma natureza, relativa às operações da empresa Globoaves São Paulo Agroavícola Ltda.

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

Da apropriação indevida de crédito de ICMS referente à aquisição de material de uso e consumo.

Cuida o presente item, da apropriação indevida de crédito de ICMS referente às aquisições de material de uso e consumo, no período de janeiro a dezembro de 2008.

Em atendimento à intimação fiscal, a Autuada elaborou a planilha de fls. 36/44, contendo a descrição dos produtos utilizados pelo estabelecimento, o local, aplicação e a finalidade de cada um deles no processo produtivo.

Analisando os produtos empregados no estabelecimento, elaborou o Fisco o “Anexo 4” (fls. 45/82), contendo os produtos de aplicação assemelhada no processo de criação de aves.

Com base nas informações prestadas pela Autuada e levantadas no mencionado anexo, o Fisco elaborou as planilhas de fls. 85/91, contendo a relação dos produtos por ele classificados como material de uso e consumo do mês de setembro de 2008.

Em seguida, o Fisco elaborou planilhas contendo os respectivos valores de créditos a serem estornados (fls. 92), juntando, por amostragem, os documentos de fls. 127/174, estando os demais períodos encartados no CD às fls. 94 dos autos.

A Impugnante afirma que as alegações fiscais são desprovidas de prova, sob a alegação de que os materiais de uso e consumo são, na verdade, produtos intermediários utilizados no processo produtivo e compõem o custo do produto.

Destaca que a utilização de vários desses produtos decorre de exigências dos órgãos responsáveis pela inspeção sanitária, de forma que, sem a utilização dos referidos insumos não existe produção, pois esses não são apenas necessários, mas

imprescindíveis ao processo produtivo, de modo que garantem a qualidade do produto e evitam a contaminação, a exemplo do álcool, soluções químicas, detergentes alcalinos, paraformol, imusec, antisoro salmonela, formol estabilizado, materiais para testes, éter, bicarbonato de sódio, cloreto de sódio, quatercap, tek-trol, bacto triptose, dentre outros.

Afirma que produtos como “palha de arroz” e “resíduo de pinus” são utilizados como “cama de aviário” que tem por finalidade a forração do chão ou do piso do galpão do alojamento para promover a proteção dos pés das aves, manter o conforto térmico e servir como absorvente de dejetos. A falta dessa cama de aviário pode causar inúmeros problemas às aves, impossibilitando ou, no mínimo, implicando em danos ao processo produtivo.

Destaca que a autoridade fiscalizadora sequer discordou da escrituração contábil e dos demonstrativos apresentados, muito menos produziu provas em sentido contrário ao registrado.

Entende que cabe ao Fisco fazer a prova de que os referidos insumos não geram direito ao crédito, uma vez que se encontram devidamente registrados e que os registros contábeis e fiscais dos contribuintes gozam da presunção legal, nos termos dos §§ 1º e 2º do art. 9º do Decreto-lei 1.598/77.

A legislação que rege a espécie está assim posta:

RICMS/02 :

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:

(...)

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:

(...)

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;

(...)

A Instrução Normativa SLT nº 01/86 assinala que produto intermediário é aquele que, empregado diretamente no processo de industrialização, integra-se ao novo produto e, por extensão, aquele que, embora não se integrando ao novo produto, seja consumido, imediata e integralmente, no curso da industrialização.

Restringe, no entanto, a aplicação do produto no processo central de produção, afastando do conceito aqueles empregados em linha marginal do processo de produção.

No caso dos autos, o Fisco realizou, a partir das informações trazidas pela Impugnante e de outros itens utilizados em condições similares, a seleção dos materiais de uso e consumo, não compreendidos entre matérias-primas e produtos intermediários.

Os itens informados pela Impugnante, relativos a material para limpeza de vidraria e reagente celular, embasaram a inclusão de outros por similaridade, observando-se, principalmente, a procedência do mesmo fornecedor, mediante informações obtidas na rede mundial de computadores – INTERNET.

De igual modo, os itens indicados como sendo material de desinfecção de aviários e veículos, desinfecção de materiais gerais e galpões, embasaram a inclusão de outros com descrição idêntica, divergentes apenas na embalagem (01 e 05 litros), como o “quatercap”, citado pela Impugnante.

Por outro lado, os rodízios que são peças do carrinho utilizado para transporte de ovos dos galpões para os depósitos, embasaram a inclusão de outros itens com descrição idêntica, divergentes apenas na especificação.

Ao final, obteve-se a relação dos itens discriminados de maneira individualizada, e que foram objeto de estorno de crédito a partir dos dados constantes dos arquivos magnéticos transmitidos.

Relativamente à quase totalidade desses produtos, conforme informações fornecidas pela Impugnante, principalmente sobre a finalidade no processo produtivo, não remanescem dúvidas quanto ao não enquadramento como produto intermediário.

Aliás, é bom que se registre a postura elogiosa da Autuada, no que se refere à predisposição em prestar esclarecimentos, não tendo se furtado a colaborar em momento algum, evitando o cometimento de equívoco, ainda que involuntário, por parte da Fiscalização.

À luz do que dispõe a legislação tributária, os produtos objeto de estorno, como material de limpeza, desinfecção e material de laboratório, não são consumidos imediata e integralmente no curso da industrialização, posto que aplicados marginalmente ao processo de produção.

Aditivamente, reconhece-se também que a aquisição de vários produtos de uso e consumo advém de exigência de órgãos responsáveis pela inspeção sanitária, pois atuam no controle de possíveis processos de contaminação e risco de epidemias, inerentes a atividade desenvolvida no estabelecimento, porém isso não basta para efeito da apropriação do crédito.

A imprescindibilidade e a necessidade dos produtos restam implícitas, pois sendo uma empresa um conjunto de meios e recursos aplicados com a finalidade de lucro, a compra de um determinado bem se justifica em razão da sua imprescindibilidade ou necessidade, pois não seria adquirido se prescindível ou desnecessário fosse.

A imprescindibilidade/necessidade, entretanto, explica a utilização dos produtos, mas não a pretensão ao crédito do ICMS.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Esse entendimento é compartilhado com o órgão consultivo da Receita Federal, conforme se constata pela resposta dada na consulta adiante:

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 124, DE 22 DE OUTUBRO DE 2012

MINISTÉRIO DA FAZENDA

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL

SUPERINTENDÊNCIAS REGIONAIS

6ª REGIÃO FISCAL

DIVISÃO DE TRIBUTAÇÃO

DOU de 30/10/2012 (nº 210, Seção 1, pág. 58)

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

EMENTA: CRÉDITOS. INSUMOS. EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO. HIGIENIZAÇÃO DA FÁBRICA. No regime de incidência não cumulativa da Cofins, não podem ser descontados créditos em relação a: a) equipamentos de proteção a trabalhadores, ainda que esses atuem diretamente no processo produtivo; b) bens e serviços utilizados na higienização, sanitização e controle de qualidade dos equipamentos e do ambiente de produção, ainda que tais gastos sejam essenciais e obrigatórios de acordo com a legislação que regulamenta a atividade da consulente.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 10.833/2003, art. 3º, II; IN SRF nº 404/2004, art. 8º.

Cabe destacar, ainda, que a aplicação de alguns desses produtos demandam a retirada das aves do local, uma vez que lhes são prejudiciais, conforme orientação do próprio fabricante, a exemplo da “Vela anti fungica” (fls. 51). Com essa característica, tais produtos não se assemelham aos medicamentos, os quais têm seu crédito garantido e, obviamente, não entraram no levantamento, que foi feito de forma totalmente conservadora, ou seja, na dúvida manteve-se a apropriação dos créditos.

Registre-se, ainda, a existência de determinados itens que prescindem de qualquer argumentação, pois a própria descrição já deixa subentendida a sua finalidade, como rodo, cera, shampoo, vassoura, aromatizante, cobertor de casal, sabonete, etc.

No tocante aos materiais de uso em laboratório, não obstante a finalidade dos mesmos, a utilização ocorre em linha marginal ao processo produtivo, caracterizando tais itens como material de uso e consumo.

Sob esse aspecto, não merece acolhida a assertiva de que as alegações fiscais são baseadas em presunção, uma vez que o lastro do trabalho são as próprias informações prestadas pela Impugnante.

Vale ressaltar que o fato de os documentos de aquisição dos referidos materiais de uso e consumo estarem registrados, também não é garantia de crédito,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

posto ser exatamente essa a função do Fisco, ou seja, verificar esses lançamentos e, sendo pertinente, tomar as providências de regularização, caso constatado, pós-escrituração, alguma inconsistência.

Registre-se que o produto “Salmonela H Antisoro”, bem como outras denominações equivalentes, não são produtos aplicáveis nas aves, mas utilizados em laboratório para testes de presença de “Salmonella”, conforme consta nos autos (fls. 53).

Visando melhorar o nível de informação presente nos autos, a 1ª Câmara de Julgamento decidiu pela realização da diligência de fls. 261, determinando ao Fisco o acréscimo de colunas à planilha de fls. 61/68, detalhando a finalidade e uso de cada mercadoria, bem como o setor de sua utilização conforme planilha de fls. 36, e/ou outros elementos que propiciem a caracterização do produto como material de uso e consumo.

Muito embora o Fisco tenha adotado procedimento diverso daquele contido na diligência, deixando de vincular a planilha de fls. 61/68, o procedimento não prejudicou o resultado esperado pela Câmara.

Analisando a planilha de fls. 267/276, percebe-se que a esmagadora maioria dos produtos elencados é utilizada nos laboratórios, nas análises bromatológicas de matéria-prima e rações, análise geral, análise de saúde das aves, coleta de órgãos, diagnóstico de sensibilidade bacteriana, cultura celular, filtração de líquidos, reagentes analíticos e meio de cultura bacteriológico, dentre outros.

Outra gama importante de produtos se presta para a limpeza de materiais, lavagem dos aviários, limpeza geral, lavagem de veículos e material para banho de funcionários.

Os rodízios são peças de reposição dos carrinhos utilizados para transporte de ração e ovos.

De acordo com a informação anterior, prestada pela Autuada, o produto NALCO (item 78 – fls. 39) é empregado no tratamento de água, utilizada, principalmente, para bebida das aves nos incubatórios, permitindo a sua classificação como produto intermediário.

A informação foi corrigida pela Autuada, que às fls. 271 informa que o Nalco é empregado na limpeza dos aviários, após a saída das aves, alterando a classificação do produto, conseqüentemente, para material de uso e consumo.

No tocante às agulhas e seringas descartáveis, pelas informações prestadas pela Autuada nas planilhas de fls. 36/44 e 267/276, depreende-se que esses produtos não podem ser classificados como intermediários, por não se enquadrarem na definição da norma tributária disciplinada no art. 66, inciso V, do RICMS/02 e na Instrução Normativa nº 01/86.

Por outro lado, os produtos casca/palha/resíduo de arroz e resíduos de madeira de pinus, de acordo com as informações prestadas pela Autuada nas planilhas de fls. 271 e 273, são utilizados, dentro das granjas, como “ninhos” para as aves poedeiras e para a forração do chão ou do piso do galpão do alojamento para promover

a proteção dos pés das aves, manter o conforto térmico e servir como absorvente de dejetos.

Nesse caso, depreende-se que eles atendem ao conceito de produto intermediário, porque são consumidos de forma contínua na linha de produção dos ovos férteis, sem comportar recuperação de seu todo ou de seus elementos após o uso, devendo ser mantido o direito ao crédito correspondente a esses produtos.

Assim, revelam-se corretas, em parte, as exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da mencionada lei.

Da falta de recolhimento do ICMS devido pela diferença de alíquota nas aquisições interestaduais de material de uso e consumo.

Trata-se de imputação de falta de recolhimento do diferencial de alíquota, no período de janeiro a dezembro de 2008, referente às aquisições interestaduais de material de uso e consumo.

As aquisições estão relacionadas no “Anexo 7” (fls. 95/110).

Em relação à cobrança da diferença entre a alíquota interna e a interestadual do ICMS, devida nas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas ao uso e consumo, a infração resta caracterizada no Auto de Infração e encontra sustentação no art. 5º, § 1º, item 6 c/c art. 6º, inciso II e art. 12, § 2º da Lei nº 6.763/75.

A matéria encontra-se regulamentada no art. 1º, inciso VII, art. 2º, inciso II e art. 43, inciso XII, todos do RICMS/02.

Ao tratar da alíquota do imposto, o RICMS/02 assim regulamenta a questão:

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; (grifos não constam do original)

(...)

Art. 43 - Ressalvado o disposto no artigo seguinte e em outras hipóteses previstas neste Regulamento e no Anexo IV, a base de cálculo do imposto é:

(...)

XII - na entrada, no estabelecimento de contribuinte, em decorrência de operação interestadual, de mercadoria destinada a uso, consumo ou ativo permanente do adquirente, a base de cálculo sobre a qual foi cobrado o imposto na origem;

(...)

Neste caso, utiliza-se da mesma fundamentação produzida para o estorno do crédito de material de uso e consumo.

Assim, corretas, em parte, as exigências de ICMS e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Por outro lado, questiona a Impugnante a aplicação das penalidades, ao entendimento de que se não existe irregularidade, não há que se falar em multa.

Alega, ainda, que não há no Auto de Infração qualquer especificação da apuração da base de incidência da multa, faltando os demonstrativos de como se apurou e a indicação dos critérios de apuração da base sobre a qual incidiria a multa, motivo pelo qual, se a tanto chegar, requer a exclusão desses valores.

Salienta que houve imputação de exigência de multa em duplicidade, tendo o Fisco registrado apenas duas expressões a fundamentar sua intenção: “Multa Ver.” e “Multa Iso”.

Cumprir registrar que foram exigidas as multas de revalidação e isolada, indicadas pelas abreviaturas de “MULTA REV.” E “MULTA ISO”, lançadas nos exatos termos da Lei nº 6.763/75.

No tocante à eventual duplicidade, convém citar o disposto no § 1º do art. 53 da Lei nº 6.763/75, que define que as “multas serão cumulativas, quando resultarem concomitantemente do não cumprimento de obrigação tributária acessória e principal”.

Por ter a Impugnante incorrido no descumprimento de obrigação principal e obrigação acessória, se sujeita à penalização de ambas as multas, que possuem natureza distinta e, portanto, não houve cobrança em duplicidade, mas concomitante.

As bases de cálculo a que se referem as penalidades exigidas estão corretamente indicadas no demonstrativo de composição geral do crédito tributário (fls. 20), bem como no próprio texto dos dispositivos legais lançados no Auto de Infração.

Assim, excetuada a exclusão das exigências decorrentes da aquisição dos produtos casca/palha/resíduo de arroz e resíduos de madeira de pinus, as demais exigências de estorno de crédito encontram-se lançadas nos termos da legislação tributária mineira.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de cerceamento do direito de defesa. Também em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento para excluir as exigências relativas aos produtos “Palha de Arroz” e “Resíduo de Pinus”. Vencidas, em

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

parte, as Conselheiras Ivana Maria de Almeida (Relatora), que excluía, ainda, a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei 6763/75, em relação às saídas com isenção, por inaplicável à espécie e Luciana Goulart Ferreira (Revisora), que excluía as exigências relativas ao período de 01/01/08 a 11/09/08, por força da decadência de que trata o § 4º do art. 150 do CTN. Designado relator o Conselheiro José Luiz Drumond. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Gabriel Arbex Valle. Participaram do julgamento, além dos signatários, as Conselheiras Luciana Goulart Ferreira (Revisora) e Ivana Maria de Almeida.

Sala das Sessões, 26 de novembro de 2014.

**Luciana Mundim de Mattos Paixão
Presidente**

**José Luiz Drumond
Relator designado**

P

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	20.619/14/2ª	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000202879-23	
Impugnação:	40.010134966-20	
Impugnante:	Granja Planalto Ltda IE: 702053273.00-04	
Proc. S. Passivo:	Ricardo Felicidade Silva/Outro(s)	
Origem:	DF/Uberlândia	

Voto proferido pela Conselheira Ivana Maria de Almeida, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

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

Relembrando, a autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS, em decorrência de apropriação integral de crédito de ICMS, referente às aquisições de embalagens para acondicionar ovos férteis, sem efetuar o estorno proporcional às saídas posteriores ao abrigo da isenção ou com a base de cálculo reduzida, apropriação indevida de crédito de ICMS referente à aquisição de material de uso e consumo, e falta de recolhimento do ICMS devido pela diferença de alíquota nas aquisições interestaduais de material de uso e consumo.

Cumprе destacar que este voto tem por escopo apenas a irregularidade de apropriação integral de crédito de ICMS, referente às aquisições de embalagens para acondicionar ovos férteis, sem efetuar o estorno proporcional às saídas posteriores ao abrigo da isenção.

De modo geral, e também para esta irregularidade, exigiu o Fisco a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei 6.763/75, que, como visto no acórdão, se refere a aproveitamento indevido de créditos aplicável a várias situações em que tal infração ocorre. Corrobora essa assertiva este próprio lançamento, ao impingir tal exigência para aproveitamento indevido de créditos por diversas decorrências.

Ocorre, entretanto, que entendeu o legislador, abandonando a regra genérica, adotar, para a situação em foco, multa isolada específica, conforme redação da alínea “b” do inciso XIII do art. 55 da Lei 6.763/75. Confira-se:

Art. 55. (...)

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%

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(cinquenta por cento) do valor da prestação ou da operação;

Destaca-se o fato de que, na aquisição das mercadorias, não há qualquer infração na conduta de se aproveitar o crédito das embalagens. Conforme a legislação aplicável, o fato de existir posteriores saídas isentas é que enseja, por parte do contribuinte, o estorno do crédito e que, no caso dos autos, não foi observado na escrituração da Empresa.

Significa dizer: a falta do estorno proporcional às saídas isentas implicou, por parte da Autuada, utilização indevida de crédito fiscal, conforme tipicidade do dispositivo acima transcrito.

Diante do exposto, julgo que deve ser excluída do lançamento fiscal a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei 6763/75, em relação às saídas com isenção, por inaplicável à espécie.

Sala das Sessões, 26 de novembro de 2014.

**Ivana Maria de Almeida
Conselheira**

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	20.619/14/2ª	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000202879-23	
Impugnação:	40.010134966-20	
Impugnante:	Granja Planalto Ltda IE: 702053273.00-04	
Proc. S. Passivo:	Ricardo Felicidade Silva/Outro(s)	
Origem:	DF/Uberlândia	

Voto proferido pela Conselheira Luciana Goulart Ferreira, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre da alegação relativa à extinção parcial do crédito tributário pela decadência.

Com base no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional – CTN, a Impugnante sustenta a decadência do crédito tributário relativo aos fatos geradores ocorridos no período de 01/01/08 a 11/09/08, uma vez que foi regularmente intimada da lavratura do Auto de Infração em 11/09/13.

Com razão a Impugnante.

Tendo ocorrido pagamento antecipado do tributo – ainda que parcialmente - no período autuado, e tratando-se o ICMS de tributo sujeito a lançamento por homologação, é aplicável o prazo de decadência previsto no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional (CTN), segundo o qual a Fiscalização dispõe do prazo de 5 (cinco) anos, contado dos fatos geradores, para a homologação (tácita ou expressa) do procedimento do contribuinte ou para o lançamento de ofício de valores que ainda entende devidos.

Com efeito, conforme entendimento definitivo do Superior Tribunal de Justiça (STJ), manifestado no âmbito de recurso representativo de controvérsia, na forma do art. 543-C do Código de Processo Civil (CPC), o prazo previsto no art. 173, inciso I do CTN somente é aplicável nos casos de fraude, dolo ou simulação ou quando da ausência total de recolhimento do tributo pelo contribuinte no período de apuração:

“PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA.

ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO

CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, E 173, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O PRAZO DECADENCIAL QUINQUENAL PARA O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO (LANÇAMENTO DE OFÍCIO) CONTA-SE DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO EFETUADO, NOS CASOS EM QUE A LEI NÃO PREVÊ O PAGAMENTO ANTECIPADO DA EXAÇÃO OU QUANDO, A DESPEITO DA PREVISÃO LEGAL, O MESMO INOCORRE, SEM A CONSTATAÇÃO DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO DO CONTRIBUINTE, INEXISTINDO DECLARAÇÃO PRÉVIA DO DÉBITO (PRECEDENTES DA PRIMEIRA SEÇÃO: RÉSP 766.050/PR, REL. MINISTRO LUIZ FUX, JULGADO EM 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AGRG NOS ERESP 216.758/SP, REL. MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI, JULGADO EM 22.03.2006, DJ 10.04.2006; E ERESP 276.142/SP, REL. MINISTRO LUIZ FUX, JULGADO EM 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É QUE A DECADÊNCIA OU CADUCIDADE, NO ÂMBITO DO DIREITO TRIBUTÁRIO, IMPORTA NO PERECIMENTO DO DIREITO POTESTATIVO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO PELO LANÇAMENTO, E, CONSOANTE DOCTRINA ABALIZADA, ENCONTRA-SE REGULADA POR CINCO REGRAS JURÍDICAS GERAIS E ABSTRATAS, ENTRE AS QUAIS FIGURA A REGRA DA DECADÊNCIA DO DIREITO DE LANÇAR NOS CASOS DE TRIBUTOS SUJEITOS AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO, OU NOS CASOS DOS TRIBUTOS SUJEITOS AO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO EM QUE O CONTRIBUINTE NÃO EFETUA O PAGAMENTO ANTECIPADO (EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI, "DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO", 3ª ED., MAX LIMONAD, SÃO PAULO, 2004, PÁGS.. 163/210).

3. O DIES A QUO DO PRAZO QUINQUENAL DA ALUDIDA REGRA DECADENCIAL REGE-SE PELO DISPOSTO NO ARTIGO 173, I, DO CTN, SENDO CERTO QUE O "PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO EFETUADO" CORRESPONDE, INILUDIVELMENTE, AO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE À OCORRÊNCIA DO FATO IMPONÍVEL, AINDA QUE SE TRATE DE TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, REVELANDO-SE INADMISSÍVEL A APLICAÇÃO CUMULATIVA/CONCORRENTE DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, E 173, DO CODEX TRIBUTÁRIO, ANTE A CONFIGURAÇÃO DE DESARRAZOADO PRAZO DECADENCIAL DECENAL (ALBERTO XAVIER, "DO LANÇAMENTO NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO", 3ª ED., ED. FORENSE, RIO DE JANEIRO, 2005, PÁGS.. 91/104; LUCIANO AMARO, "DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO", 10ª ED., ED. SARAIVA, 2004, PÁGS.. 396/400; E EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI, "DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO", 3ª ED., MAX LIMONAD, SÃO PAULO, 2004, PÁGS.. 183/199).

5. IN CASU, CONSOANTE ASSENTE NA ORIGEM: (I) CUIDA-SE DE TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO; (II) A OBRIGAÇÃO EX LEGE DE PAGAMENTO ANTECIPADO DAS

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS NÃO RESTOU ADIMPLIDA PELO CONTRIBUINTE, NO QUE CONCERNE AOS FATOS IMPONÍVEIS OCORRIDOS NO PERÍODO DE JANEIRO DE 1991 A DEZEMBRO DE 1994; E (III) A CONSTITUIÇÃO DOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS RESPECTIVOS DEU-SE EM 26.03.2001.

6. DESTARTE, REVELAM-SE CADUCOS OS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS EXECUTADOS, TENDO EM VISTA O DECURSO DO PRAZO DECADENCIAL QUINQUENAL PARA QUE O FISCO EFETUASSE O LANÇAMENTO DE OFÍCIO SUBSTITUTIVO.

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

(RESP 973.733/SC, REL. MINISTRO LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, JULGADO EM 12/08/2009, DJE 18/09/2009)”

A título de exemplo, vale destacar as seguintes decisões do STJ em que o entendimento consolidado no referido REsp 973.733/SC foi aplicado ao ICMS:

“TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. ICMS. LANÇAMENTO SUPLEMENTAR. CREDITAMENTO INDEVIDO. PAGAMENTO PARCIAL. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. FATO GERADOR. ART. 150, § 4º, DO CTN.

1. O PRAZO DECADENCIAL PARA O LANÇAMENTO SUPLEMENTAR DE TRIBUTO SUJEITO A HOMOLOGAÇÃO RECOLHIDO A MENOR EM FACE DE CREDITAMENTO INDEVIDO É DE CINCO ANOS CONTADOS DO FATO GERADOR, CONFORME A REGRA PREVISTA NO ART. 150, § 4º, DO CTN. PRECEDENTES: AGRG NOS ERESP 1.199.262/MG, REL. MINISTRO BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA SEÇÃO, DJE 07/11/2011; AGRG NO RESP 1.238.000/MG, REL. MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJE 29/06/2012.

2. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.” (AGRG NO RESP 1318020/RS, REL. MINISTRO BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, JULGADO EM 15/08/2013, DJE 27/08/2013)

“TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PAGAMENTO PARCIAL. TERMO A QUO DO PRAZO DECADENCIAL. OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. ART. 150, § 4º. DO CTN. IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTS. 173, I E 150, § 4º. DO CTN. PRECEDENTES DOS STJ. RESP 973.733/SC, REL. MIN. LUIZ FUX, DJE 18.09.2009, SUBMETIDO AO RITO DO ART. 543-C DO CPC E DA RES. 8/STJ. AGRAVO REGIMENTAL DESPROVIDO.

1. O PAGAMENTO A MENOR FEITO SEM OBSERVÂNCIA DOS PARÂMETROS LEGAIS É DESINFLUENTE PARA A FIXAÇÃO DO PRAZO DECADENCIAL, EM VISTA DE QUE A JURISPRUDÊNCIA DESTA CORTE, FIRMADA INCLUSIVE EM RECURSO REPETITIVO (RESP. 973.733/SC), DIRIME A QUESTÃO JURÍDICA DO PRAZO DECADENCIAL PARA A CONSTITUIÇÃO DO TRIBUTO SUJEITO À HOMOLOGAÇÃO A PARTIR DA EXISTÊNCIA, OU NÃO, DE PAGAMENTO ANTECIPADO POR PARTE DO CONTRIBUINTE, SENDO DESPICIENDO QUESTIONAR O MOTIVO PELO QUAL O CONTRIBUINTE NÃO REALIZOU O PAGAMENTO INTEGRAL DO TRIBUTO (AGRG NO ARESP. 187.108/MG, REL. MIN. HUMBERTO MARTINS, DJE 18.09.2012).

2. AGRAVO REGIMENTAL DO ESTADO DE SANTA CATARINA DESPROVIDO.” (AGRG NO ARESP 164.508/SC, REL. MINISTRO NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, JULGADO EM 13/11/2012, DJE 23/11/2012)

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ICMS. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PAGAMENTO PARCIAL. PRAZO DECADENCIAL. TERMO INICIAL: OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR (CTN, ART. 150, § 4º). PRECEDENTES. AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO.” (AGRG NO RESP 1228217/RS, REL. MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, JULGADO EM 02/08/2011, DJE 09/08/2011)

Dessa forma, considerando que a aplicação do prazo decadencial previsto no art. 150, § 4º do CTN às hipóteses de recolhimento a menor de tributo sujeito ao lançamento por homologação foi pacificada pelo STJ sob o rito do art. 543-C do CPC, e correspondendo o processo administrativo a procedimento de acerto do crédito tributário, julgo extintos pela decadência os períodos de 01/01/08 a 11/09/08, uma vez que a Autuada foi regularmente intimada da lavratura do Auto de Infração em 11/09/13.

Sala das Sessões, 26 de novembro de 2014.

**Luciana Goulart Ferreira
Conselheira**