

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 22.458/17/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000318385-19
Impugnação: 40.010139020-32
Impugnante: Sila do Brasil Ltda.
IE: 186979716.00-44
Proc. S. Passivo: David Gonçalves de Andrade Silva/Outro(s)
Origem: DF/Sete Lagoas

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - BEM DO ATIVO PERMANENTE - NÃO PREENCHIMENTO DE REQUISITOS. Constatado, por meio de conferência da Escrituração Fiscal Digital (EFD) e de documentos fiscais, o recolhimento a menor do imposto em razão de aproveitamento indevido de créditos relativos a aquisições de mercadorias levadas a escrituração como ativo permanente, mas sem atender aos preceitos dos arts. 66 a 69 da Parte Geral, 204 e 205 do Anexo V e 50 do Anexo VII do RICMS/02, aplicados em conjunto com o art. 1º, parágrafo único do Ato COTEPE/ICMS nº 09/08. Exigências de ICMS, multa de revalidação e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - BEM DO ATIVO PERMANENTE - PROPORCIONALIDADE. Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS, apropriados integralmente, relativos às mercadorias levadas a escrituração como ativo permanente, uma vez que a Autuada, apesar de intimada, não retificou sua escrituração fiscal digital, para fins de entrega das informações relativas ao CIAP, modelo EFD, além de não ter comprovado a legitimidade dos créditos apropriados, nos termos estabelecidos na legislação vigente. Infração caracterizada nos termos do art. 66 do RICMS/02. Exigências de ICMS, multa de revalidação e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.

Lançamento procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a constatação, no período de 01/01/11 a 30/06/15, de aproveitamento indevido de crédito do ICMS proveniente do uso dos documentos fiscais relacionados a mercadorias consideradas pela Autuada como bens do ativo permanente, mas em desacordo com a legislação tributária, uma vez que não foi escriturado o Bloco G do documento Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP) nos termos do Guia Prático da EFD e do RICMS/02, bem como, indevidamente, em algumas operações, apropriou-se integralmente do crédito do imposto.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Exige-se o ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei Estadual nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 59/80, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às fls. 129/132.

A 1ª Câmara de Julgamento exara o Despacho Interlocutório de fls. 137, o qual é cumprido pela Autuada às fls. 145.

A Fiscalização manifesta-se a respeito às fls. 148/150.

A 3ª Câmara de Julgamento determina a realização de perícia de fls. 152, que resulta no relatório de fls. 167/179 e Anexos de fls. 180/250.

Aberta vista para a Impugnante que se manifesta às fls. 257/258.

A Fiscalização retorna aos autos às fls. 262/263.

DECISÃO

Conforme relatado, a autuação versa sobre a constatação, no período de 01/01/11 a 30/06/15, de aproveitamento indevido de crédito do ICMS proveniente do uso dos documentos fiscais relacionados a mercadorias consideradas pela Autuada como bens do ativo permanente, mas em desacordo com a legislação tributária, uma vez que não foi escriturado o Bloco G do documento Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP) nos termos do Guia Prático da EFD e do RICMS/02, bem como, indevidamente, em algumas operações, apropriou-se integralmente do crédito do imposto.

Exige-se o ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei Estadual nº 6.763/75.

Inicialmente, é importante destacar que a Fiscalização salienta (fls. 36) que a Autuada passou a ser obrigada à Escrituração Fiscal Digital a partir de 01/01/10 e que, em 26/01/15, foi intimada, mediante Auto de Intimação 002/2015, recebido em 28/01/15, a apresentar, até 04/03/15, a EFD devidamente acertada e saneada. Esse prazo, foi sendo prorrogado, após solicitação da empresa, até 20/08/15, quando foi lavrado o AIAF (fls. 08), sem que houvesse o cumprimento do requerido pela Fiscalização. Por descumprimento de intimação, foi lavrado o Auto de Infração nº 01.000275099-99.

Oportuno, também, referir às seguintes inconsistências detectadas pela Fiscalização na escrituração da Impugnante, conforme expostas na Manifestação Fiscal (fls. 130/131):

Copiamos, abaixo, as inconsistências apresentadas pela Impugnante, relacionadas às fls.37, o que levou ao estorno do crédito de ICMS de mercadorias destinadas ao ativo permanente:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Empresa teve entre os dias 26/01/2015 a 20/08/2015 para reescrever 4003 (quatro mil e três) registros 0300 (Cadastro de bens ou componentes do Ativo Imobilizado) para se adequar ao que determina o Guia Prático da Escrituração Fiscal Digital e não o fez. Optou por não indicar a função do bem na atividade do estabelecimento, escriturou, na maior parte das vezes, os mesmos dizeres da descrição do bem e, algumas outras vezes, funções do produto ininteligíveis. Esta escrituração está demonstrada na planilha "ESCRITURAÇÃO DOS REGISTROS 0300 E 0305".

A Empresa somente escriturou 4 (quatro) registros G130 (Identificação do Documento Fiscal) e o seu filho G140 (Identificação do item do documento fiscal) nos períodos em que escriturou o Bloco G. Conforme abaixo:

NRODOC	CHAVENFE
000003966	31130107112834000138550010000039661001098116
000003966	31130107112834000138550010000039661001098116
000000106	31140105771168000203550010000001061000016267
000008656	35150460326501000194550010000086561397316991

A Autuada alega em sua defesa que a maioria dos bens e mercadorias que tiveram o crédito do imposto glosado pela Fiscalização são essenciais e indispensáveis ao seu processo produtivo e que o mero descumprimento de uma obrigação acessória (preenchimento pretensamente incorreto do CIAP ou escrituração do Bloco "G") não pode ensejar a exigência do ICMS, multa de revalidação e juros de mora.

Todavia, a Impugnante equivoca-se em seu entendimento.

Cumprido destacar que a não cumulatividade do ICMS é norma de natureza constitucional, insculpida no art. 155, § 2º, inciso II da Constituição Federal/88:

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

(...)

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

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 2º. 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;

(...)

Por sua vez, a alínea “c” do inciso do XII do § 2º deste mesmo artigo da CF/88, remete à lei complementar, o disciplinamento da compensação do ICMS. Veja-se:

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

(...)

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

(...)

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

(...)

XII - cabe à lei complementar:

(...)

c) disciplinar o regime de compensação do imposto;

(...)

Valendo-se dessa atribuição, a Lei Complementar nº 87/96, em seu art. 23, caput, exige a idoneidade da documentação e a sua escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação como condição/requisito para o aproveitamento de crédito, *ipsis litteris*:

Art. 23. O direito de crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação.

(Grifou-se).

Nesse contexto, o Convênio ICMS nº 143/06, que instituiu a Escrituração Fiscal Digital – EFD, prevê em sua cláusula quarta, que um Ato Cotepe definirá as informações de conteúdo obrigatório no arquivo eletrônico a ser enviado pelos contribuintes:

CONVÊNIO ICMS 143/06:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Institui a Escrituração Fiscal Digital - EFD.

Cláusula primeira Fica instituída a Escrituração Fiscal Digital - EFD, em arquivo digital, que se constitui em um conjunto de escrituração de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos das unidades federadas e da Secretaria da Receita Federal bem como no registro de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte.

(...)

Cláusula quarta Ato Cotepe específico definirá os documentos fiscais, as especificações técnicas do leiaute do arquivo digital da EFD, que conterá informações fiscais e contábeis, bem como quaisquer outras informações que venham a repercutir na apuração, pagamento ou cobrança de tributos de competência dos entes conveniados.

(...)

(Grifou-se).

Nessa esteira, assim prescrevem os arts. 204 e 205 do Anexo V do RICMS/02:

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:

I - modelo EFD, a partir do período em que o contribuinte estiver obrigado ou fizer opção pela Escrituração Fiscal Digital;

(...)

Art. 205. O CIAP, modelo EFD, será escriturado observando-se o disposto:

I - no Ato COTEPE ICMS nº 9, de 18 de abril de 2008;

(...)

Da mesma forma, o art. 50 do Anexo VII do RICMS/02:

Art. 50. O contribuinte observará o disposto no Ato COTEPE ICMS nº 9, de 18 de abril de 2008, para a geração do arquivo relativo à Escrituração Fiscal Digital, quanto à definição dos documentos fiscais e as especificações técnicas do leiaute.

Por conseguinte, o Ato COTEPE/ICMS nº 09/08, em seu art. 1º instituiu o Manual de Orientação do Leiaute da Escrituração Fiscal Digital – EFD, nos termos do Anexo Único deste ato, o qual especifica tais informações e conteúdo obrigatório que deve ser observado pelos contribuintes de ICMS para a geração de arquivos digitais:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 1º Fica instituído, nos termos do Anexo Único deste ato, o Manual de Orientação do Leiaute da Escrituração Fiscal Digital - EFD, a que se refere a cláusula primeira do Convênio ICMS 143/06, de 15 de dezembro de 2006, que deve ser observado pelos contribuintes do ICMS e IPI para a geração de arquivos digitais.

Nova redação dada ao parágrafo único do art. 1º pelo Ato COTEPE/ICMS 22/14, efeitos a partir de 04/06/14.

Parágrafo único. Deverão ser observadas as orientações do Guia Prático da Escrituração Fiscal Digital - versão 2.0.14, publicado no Portal Nacional do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), que terá como chave de codificação digital a sequência "66a9d31b2bcelc336827ec9c936d7b44", obtida com a aplicação do algoritmo MD5 - "Message Digest" 5".

(Grifou-se).

Às fls. 24/25 do Guia Prático da EFD, disponível aos contribuintes no sítio http://www1.receita.fazenda.gov.br/sistemas/spedfiscal/download/Guia_Pratico_da_EFD_Versao_2.0.13.pdf, restam claros os requisitos de preenchimento do "Registro 0300: Cadastro de Bens ou Componentes do Ativo Imobilizado", o qual se presta a controlar o ativo imobilizado e os bens em construção, sendo parte integrante do arquivo eletrônico enviado pela Impugnante:

REGISTRO 0300: CADASTRO DE BENS OU COMPONENTES DO ATIVO IMOBILIZADO

Este registro tem o objetivo de identificar e caracterizar todos os bens ou componentes arrolados no registro G125 do Bloco G e os bens em construção.

O bem ou componente deverá ter código individualizado atribuído pelo contribuinte em seu controle patrimonial do ativo imobilizado e não poderá ser reutilizado, duplicado, atribuído a bens ou componentes diferentes.

A discriminação do bem ou componente deve indicar precisamente o mesmo, sendo vedadas discriminações diferentes para o mesmo bem ou componente no mesmo período ou discriminações genéricas.

As informações nos campos IDENT MERC, DESCR ITEM, COD PRNC e COD CTA devem se referir às características atuais do bem ou componente.

Deverá também ser apresentado registro que identifique e caracterize o bem que está sendo construído no estabelecimento do contribuinte, a partir do período de apuração em que adquirir ou consumir o 1º componente.

(Grifou-se).

Claro que o princípio da não cumulatividade norteia a apuração do imposto no que tange ao ICMS, entretanto, exige o cumprimento de obrigações acessórias quando de sua fruição, até mesmo como forma de controlar a própria existência do direito e sua correta aplicação. Como já dito, a legislação tributária condiciona o direito de aproveitamento de crédito à escrituração das operações no prazo e condições estabelecidas na legislação.

Assim, a Fiscalização não está a criar empecilhos ao creditamento de ICMS em relação à atividade-fim da Impugnante, mas sim, estornando o crédito apropriado em desacordo com a legislação tributária.

Quanto à afirmação de que o estorno de crédito efetuado está baseado em “mero descumprimento de obrigação acessória”, importante salientar que a descrição completa é um dos requisitos contidos na legislação para se autorizar o creditamento, visto que esta identificação é imprescindível à caracterização do bem como ativo imobilizado, que antecede e fundamenta a própria fruição do direito ao crédito.

Ao contrário do que afirma a Impugnante, o que há no presente caso é um aproveitamento indevido de crédito por parte da Autuada, ao arrepio das obrigações acessórias exigidas na legislação para tal, cabendo à Fiscalização, em função da vinculação funcional de sua atividade, promover o estorno dos créditos indevidamente apropriados, como de fato ocorreu.

Conclui-se, assim, que o estorno de crédito procedido em razão de inexistência de informações que permitam identificar, caracterizar e individualizar o bem se mostra amparado pela legislação de regência.

Para efeito de creditamento, necessário se faz que o contribuinte respeite a normatização prescrita na legislação, especialmente o disposto nos arts. 66 a 69 do RICMS/02, que tratam da forma como serão abatidos os créditos do imposto incidente nas operações e prestações realizadas em cada período de apuração, bem como o disposto na Instrução Normativa SLT nº 01/86 e na Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98 que tratam, respectivamente, do conceito de produto intermediário e dos bens ou serviços alheios à atividade do estabelecimento, para efeito de direito ao crédito do imposto.

Afirma a Impugnante que os bens envolvidos no estorno são essenciais e indispensáveis ao seu processo produtivo, razão pela qual haveria direito ao crédito pelas suas entradas.

Como se verá, tal afirmação não afeta as exigências tributárias em análise.

A atividade de uma empresa se resume à aplicação de meios e recursos com a finalidade de lucro. Por assim ser, quaisquer bens contidos no estabelecimento comercial são, em tese, imprescindíveis para a consecução de sua atividade. Não seria concebível que a Impugnante despendesse recursos em itens desnecessários, que representem apenas despesas inócuas a serem suportadas.

Contudo, não é por ser imprescindível que está afeto à atividade-fim do contribuinte, ou ainda, que não possa estar destinado, por exemplo, à construção, reforma ou ampliação do estabelecimento. Os bens em tal situação, por não

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

preencherem o requisito do art. 66, § 5º, inciso II do RICMS/02 (ser utilizado nas atividades operacionais do contribuinte), são considerados como alheios à atividade do estabelecimento nos termos do art. 1º da IN DLT/SRE nº 01/98:

Art. 1º - Consideram-se alheios à atividade do estabelecimento:

(...)

II - os bens entrados, inclusive mercadorias, ou os serviços recebidos e que:

(...)

c - não sejam empregados na consecução da atividade econômica do estabelecimento, assim entendidos aqueles não utilizados na área de produção industrial, agropecuária, extrativa, de comercialização, ou de prestação de serviços.

III - as mercadorias ou os serviços recebidos que se destinem à construção, reforma ou ampliação do estabelecimento.

(...)

A vedação ao crédito na entrada de bens alheios à atividade do estabelecimento está prevista no art. 70, inciso XIII do RICMS/02:

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

(...)

XIII - o imposto se relacionar à entrada de bens ou ao recebimento de serviços alheios à atividade do estabelecimento;

(...)

Idem em relação aos bens considerados como de uso e consumo, cujo creditamento somente poderá ser efetuado a partir de 1º de janeiro de 2020, nos termos do inciso I do art. 33 da Lei Complementar nº 87/96, *verbis*:

Art. 33. Na aplicação do art. 20 observar-se-á o seguinte:

I - somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2020;

Conclui-se, portanto, que a essencialidade não é critério adotado na legislação para análise do direito ao crédito de ICMS.

Ressalte-se que a 3ª Câmara de Julgamento determinou a realização de perícia de fls. 152, elaborando os seguintes quesitos:

1) a partir da "Planilha Analítica Bens Ativo Imobilizado" (CD fls. 145) e das constatações 'in loco', esclareça se os itens do ativo imobilizado são diretamente utilizados no processo produtivo da Impugnante e;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

2) inclua na citada planilha coluna informando a data da entrada dos bens no estabelecimento.

A perícia realizada resultou no relatório de fls. 167/179 e Anexos de fls. 180/250.

Especificamente na planilha que compõe o Anexo IV, o Sr. Perito discriminou os equipamentos, a respectiva descrição de cada um, a função no processo produtivo, a sua localização e a aferição de estarem ou não utilizados no processo produtivo da empresa.

Cumpra observar que, *permissa venia*, à luz da legislação vigente, especialmente considerando o disposto na Instrução Normativa SLT nº 01/86 e na Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98, muitos dos bens elencados não são passíveis de creditamento do imposto, ou por se caracterizarem como de uso e consumo, não se enquadrarem como produtos intermediários ou serem alheios à atividade-fim da Impugnante.

Frise-se que a Fiscalização não está criando e nem impedindo o creditamento de ICMS de bens e mercadorias utilizadas e essenciais à atividade-fim da Impugnante, mas, neste momento, cobrando que, para que esse creditamento possa se tornar efetivo, que ela cumpra os requisitos formais e necessários à essa fruição.

Posteriormente, caso esses requisitos sejam cumpridos, poderá ser objeto de crivo pela Fiscalização o regular enquadramento desses bens na normatização acima citada para efeito de, formalmente e materialmente, considerar legítimo o aproveitamento de crédito relativo às entradas de mercadorias no estabelecimento da Impugnante.

Quanto à apropriação integral de crédito relacionado à entrada de bens para o ativo permanente, o RICMS/02, em seu art. 66, é claro ao estabelecer que esse aproveitamento deverá ser efetuado à fração de 1/48 (um quarenta e oito avos) por mês. Veja-se:

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 imobilizado do estabelecimento, observado o disposto nos §§ 3º, 5º, 6º, 12, 13, 16, 18 e 19 deste artigo;

(...)

§ 3º O abatimento, sob a forma de crédito, do imposto incidente nas operações relativas à entrada de bem destinado ao ativo imobilizado do estabelecimento será realizado nos seguintes termos:

I - a apropriação será feita à razão de 1/48 (um quarenta e oito avos) por mês, devendo a primeira

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada do bem no estabelecimento, independentemente do início de sua utilização na atividade operacional do contribuinte;

(...)

Pelo exposto, afastam-se os argumentos da Impugnante, estando correto o lançamento.

Quanto à alegação de que as multas aplicadas são abusivas e confiscatórias, importante frisar que as penalidades exigidas estão previstas em lei, conforme capitulação inserida nos autos.

O Auto de Infração foi lavrado com o estrito cumprimento das normas tributárias mineiras, não havendo qualquer caráter confiscatório nas multas aplicadas nos moldes e nos valores previstos, já que possuem elas caráter punitivo e repressivo à prática de sonegação, não tendo, em absoluto, caráter de confisco. Trata-se, apenas, de penalidades pelo não pagamento do tributo devido (multa de revalidação) e pelo aproveitamento indevido de créditos (multa isolada), de modo a coibir a inadimplência.

Inclusive, eventual efeito confiscatório da multa de revalidação foi rejeitado pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais (TJMG) na Apelação Cível nº 1.0148.05.030517-3/002, cuja ementa se transcreve:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - MULTA DE REVALIDAÇÃO - TAXA SELIC. 1- A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM PREVISÃO LEGAL E NÃO SE SUJEITA À VEDAÇÃO CONSTITUCIONAL DE INSTITUIÇÃO DE TRIBUTO COM NATUREZA DE CONFISCO, DADO O SEU CARÁTER DE PENALIDADE, COM FUNÇÃO REPRESSIVA, PELO NÃO PAGAMENTO DO TRIBUTO NO MOMENTO DEVIDO, E PREVENTIVA, PARA DESESTIMULAR O COMPORTAMENTO DO CONTRIBUINTE DE NÃO PAGAR ESPONTANEAMENTE O TRIBUTO. 2- A TAXA SELIC PODE SER UTILIZADA COMO ÍNDICE DE ATUALIZAÇÃO DOS CRÉDITOS E DÉBITOS TRIBUTÁRIOS DO ESTADO DE MINAS GERAIS, PAGOS COM ATRASO, EIS QUE PERMITIDA PELA LEI ESTADUAL Nº 63/1975, COM A REDAÇÃO ALTERADA PELA LEI ESTADUAL Nº 10.562/1991, QUE DETERMINA A ADOÇÃO DOS MESMOS CRITÉRIOS ADOTADOS NA CORREÇÃO DOS DÉBITOS FISCAIS FEDERAIS, DEVENDO INCIDIR A PARTIR DE 1º/01/1996, EM RAZÃO DO ADVENTO DA LEI FEDERAL Nº 9.250/1995.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também obteve autorização do Poder Judiciário mineiro, conforme se depreende da leitura da Apelação Cível nº 1.0672.98.011610-3/001, emendada da seguinte forma:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - MULTA DE REVALIDAÇÃO - EXPRESSA PREVISÃO - LEI ESTADUAL Nº 6.763/75 - MEIO DE COERÇÃO - REPRESSÃO À SONEGAÇÃO - CONSTITUCIONALIDADE. A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM A FINALIDADE DE GARANTIR A

INTEGRALIDADE DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA CONTRA A PRÁTICA DE ATOS ILÍCITOS E INADIMPLEMENTO E NÃO SE CONFUNDE COM A MULTA MORATÓRIA NEM COM A COMPENSATÓRIA OU MESMO COM A MULTA ISOLADA. A LEI, AO PREVER COMO BASE DE CÁLCULO DA MULTA DE REVALIDAÇÃO O VALOR DO TRIBUTOS DEVIDO, PERMITE A SUA ATUALIZAÇÃO, PARA NÃO HAVER DEPRECIAÇÃO DO VALOR REAL DA MESMA.

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0672.98.011610-3/001 - COMARCA DE SETE LAGOAS - APELANTE(S): FAZENDA PUBLICA ESTADO MINAS GERAIS - APELADO(A)(S): CASA MARIANO LTDA. - RELATORA: EXM^a. SR^a. DES^a. VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE.

Assim, reiterando, a ausência de recolhimento integral da obrigação principal sujeita o contribuinte à penalidade moratória, prevista no art. 56 da Lei nº 6.763/75, e, existindo ação fiscal, à prevista no inciso II do referido dispositivo legal.

Por outro lado, ao descumprir a norma tributária, ocorre o inadimplemento pelo contribuinte de obrigação tributária acessória, sujeitando-se o infrator à penalidade prevista no art. 55, inciso XXVI da mencionada lei. Confira-se:

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

(...)

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

(...)

Já as questões de cunho constitucional levantadas pela Impugnante (*princípios da capacidade contributiva, da razoabilidade, da proporcionalidade, da vedação ao confisco, etc.*) não serão aqui analisadas, uma vez que não compete a este órgão julgador, nos termos do art. 110, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, “a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda”.

Ressalte-se, no entanto, que as penalidades aplicadas atendem ao princípio da reserva legal, uma vez que expressamente previstas na Lei nº 6.763/75.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, por maioria de votos, em julgar procedente o lançamento. Vencida, em parte, a Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão, que o julgava parcialmente procedente, para excluir as exigências relativas às mercadorias para as quais o Perito no Anexo IV (fls. 206/215) considerou que sua utilização se dá diretamente no processo produtivo. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Tiago Santos Bizzotto Soares e, pela Fazenda

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Pública Estadual, o Dr. Célio Lopes Kalume. Participou do julgamento, além dos signatários e da Conselheira vencida, o Conselheiro Antônio Ataíde de Castro (Revisor).

Sala das Sessões, 23 de maio de 2017.

**Eduardo de Souza Assis
Presidente**

**Luiz Geraldo de Oliveira
Relator**

CC/MG

P

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	22.458/17/3 ^a	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.000318385-19	
Impugnação:	40.010139020-32	
Impugnante:	Sila do Brasil Ltda.	
	IE: 186979716.00-44	
Proc. S. Passivo:	David Gonçalves de Andrade Silva/Outro(s)	
Origem:	DF/Sete Lagoas	

Voto proferido pela Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão, 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 e reside na consideração da conclusão da perícia realizada que destacou, em seu Anexo IV, produtos utilizados diretamente no processo produtivo da Impugnante, portanto, passíveis de utilização de créditos do ICMS.

Versa o presente lançamento acerca da imputação fiscal de aproveitamento indevido de crédito do ICMS no período de 1º de janeiro de 2011 a 30 de junho de 2015.

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

A Fiscalização sustenta que a Impugnante foi autuada, em razão de aproveitamento indevido de crédito de imposto proveniente de uso de documentos fiscais acobertadores de bens destinados ao ativo permanente em desacordo com a legislação tributária, pelos seguintes fatos:

- não escrituração do Bloco “G” – livro Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP) nos termos do Guia Prático da EFD e do RICMS/02;
- emissão de notas fiscais de entrada em desacordo com a legislação tributária mineira;
- aproveitamento integral do ICMS relativo a mercadorias destinadas ao ativo permanente.

Às fls. 35/36 foram relacionados pelo Fisco os fatos ocorridos antes de início do procedimento de fiscalização, incluindo as intimações.

A 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG deferiu o pedido de perícia, no dia 09 de agosto de 2016 (fl. 152), tendo sido esta realizada conforme relatório de fls. 167/179 e Anexos de fls. 180/250.

Especificamente no Anexo IV, o Perito discriminou os equipamentos, a respectiva descrição de cada um, a função no processo produtivo, a sua localização e a aferição de estarem ou não utilizados no processo produtivo da empresa.

A partir da conclusão da prova pericial, ao contrário da decisão majoritária, penso que os créditos relativos aos produtos para os quais o Perito concluiu, no Anexo IV de seu trabalho pericial, que são utilizados diretamente no processo produtivo da Impugnante, devem ser integralmente mantidos por tratarem-se de produtos intermediários.

O princípio da não cumulatividade norteia a apuração do imposto no que tange ao ICMS, devendo, assim, ser analisada a questão à sua luz.

O aproveitamento de créditos do ICMS estabelecido no art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “c” da Constituição Federal, encontra-se disciplinado, como regra geral, no art. 20 da Lei Complementar n.º 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Assim, como pode ser visto na legislação complementar acima transcrita, a única vedação textual trazida pela norma é quanto aos veículos de transporte pessoal até mesmo porque a Lei Complementar n.º 87/96, assim como a própria Constituição Federal, permite o aproveitamento do crédito do material denominado de uso e consumo, mas determina prazo para que tal direito seja exercido.

Na esteira da Lei Complementar n.º 87/96, o estado de Minas Gerais disciplinou o aproveitamento de créditos de ICMS estabelecendo, no art. 31 da Lei n.º 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;

IV - em se tratando de recebimento em operação interestadual de mercadoria em que tenha sido empregado componente importado do exterior e não tenha sido informado no documento fiscal o respectivo percentual de Conteúdo de Importação, o valor que exceder à aplicação da alíquota interestadual estabelecida para operação com mercadoria importada do exterior.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 1º Salvo determinação em contrário da legislação tributária, quando a operação ou a prestação subsequente 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.

Como pode ser visto das normas transcritas, a Lei n.º 6.763/75 também não tratou diretamente da conceituação dos materiais alheios à atividade do estabelecimento para fins de aproveitamento de crédito.

Já o Regulamento do ICMS cuida da questão do aproveitamento de créditos do ICMS, dentre outros, no art. 66, que assim determinava à época da ocorrência dos fatos geradores constantes dos presentes autos:

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:

.....
II - à entrada de bem destinado ao ativo imobilizado do estabelecimento, observado o disposto nos §§ 3º, 5º, 6º, 12, 13, 16, 18 e 19 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:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

a) incluem-se na embalagem todos os elementos que a compoñham, 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;

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

..... (grifos não constam do original)

Portanto, o Regulamento do ICMS já define mais estreitamente qual é o produto intermediário que enseja direito a crédito do ICMS explicitando que é aquele adquirido para emprego diretamente no processo de produção, extração, industrialização.

É exatamente neste conceito que se inserem os produtos listados pelo Perito no Anexo IV do Laudo Pericial como utilizados diretamente no processo produtivo da Impugnante.

Dentre estes produtos encontram-se, por exemplo, Aferidor de Torque, Balancin Mecânico 3 KGF, Bancada de teste, Banco Quick Fit GM SCATTO, Compressor, Condicionador de Sinal, Dinamometro EMIC 3000 Kg, Esteira Elétrica, dentre outros.

O crédito relativo a tais produtos é possível, mesmo em se considerando a Instrução Normativa SLT n.º 01/86, segundo a qual, produto intermediário é aquele que, empregado diretamente no processo de industrialização, integra-se ao novo produto ou aquele que, embora não se integrando ao novo produto, é consumido imediata e integralmente no curso da industrialização.

A citada instrução normativa define como consumido diretamente no processo de industrialização, o produto individualizado, quando sua participação se der num ponto qualquer da linha de produção, mas nunca marginalmente ou em linhas independentes, e na qual o produto tiver o caráter de indiscutível essencialidade na obtenção do novo produto.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Define, ainda, como produto intermediário, aquele que desde o início de sua utilização na linha de produção, vai-se consumindo ou desgastando, contínua, gradativa e progressivamente, até resultar acabado, esgotado ou inutilizado, por força do cumprimento de sua finalidade específica, sem comportar recuperação de seu todo ou de seus elementos.

Estes mesmos conceitos podem ser utilizados para verificação daqueles bens que são utilizados diretamente na linha de produção.

Note-se que os produtos cujo crédito considero que deva ser mantido, são aqueles que o Perito concluiu, no Anexo IV de seu laudo, que são utilizados diretamente no processo produtivo da Impugnante.

A questão não é saber se a Impugnante pode produzir/funcionar sem tais produtos, mas saber se tais produtos participam, diretamente, da fabricação do seu produto final.

Ademais, a essencialidade de tais produtos se revela por estes viabilizarem a produção e venda, que por sua vez é sujeita ao ICMS.

O processo produtivo apenas encerra-se com a saída da mercadoria do estabelecimento industrial. Não seria possível admitir-se outro conceito para o processo produtivo, ainda no caso do imposto estadual, visto que é exatamente a operação de circulação de mercadoria que se constitui em fato gerador do ICMS.

Pelo exposto, julgo parcialmente procedente, para excluir as exigências relativas às mercadorias para as quais o Perito no Anexo IV (fls. 206/215) considerou que sua utilização se dá diretamente no processo produtivo.

Sala das Sessões, 23 de maio de 2017.

**Luciana Mundim de Mattos Paixão
Conselheira**