

Acórdão: 15.421/02/3<sup>a</sup>  
Impugnação: 40.010106925-25  
Impugnante: Toshiba do Brasil S/A  
Proc. S. Passivo: Leonídio Soares/Outro  
PTA/AI: 01.000139616-65  
Inscrição Estadual: 186.004231.00-35(Autuada)  
Origem: AF/ Contagem  
Rito: Ordinário

### **EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – MATERIAL DE USO E CONSUMO – ATIVO IMOBILIZADO ALHEIO À ATIVIDADE.** Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS destacados em notas fiscais de aquisição de materiais de uso e consumo e de bens destinados ao ativo imobilizado alheio à atividade da empresa. Acolhimento parcial das razões da Impugnante para excluir as exigências relativas aos bens alheios à atividade da empresa.

**ALÍQUOTA DE ICMS - DIFERENCIAL - OPERAÇÃO INTERESTADUAL- USO, CONSUMO E ATIVO IMOBILIZADO.** Constatada a falta de recolhimento do diferencial de alíquotas, referente às aquisições interestaduais de mercadorias destinadas ao uso, consumo e ativo imobilizado. Infração caracterizada nos termos dos arts. 43, § 1º e 44, inciso XII, ambos do RICMS/96. Exigências fiscais mantidas.

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade.**

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS, referentes ao período de dezembro/96 e janeiro e fevereiro/97, em decorrência das seguintes irregularidades:

- 1 - apropriação indevida de créditos oriundos de aquisições de mercadorias destinadas ao uso e consumo e de créditos de mercadorias destinadas ao ativo imobilizado alheio à atividade da empresa;
- 2 – falta de recolhimento do diferencial de alíquotas em aquisições de mercadorias oriundas de outras UF.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 328 a 341, contra a qual o Fisco apresenta manifestação às fls. 353 a 358.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Auditoria Fiscal, em parecer de fls. 362 a 369, opina pela procedência do Lançamento.

### **DECISÃO**

Versa o presente feito sobre o aproveitamento de créditos do ICMS que foi destacado em notas fiscais de aquisição de materiais de uso e consumo e de bens destinados à atividade alheia à da empresa autuada.

Verificou também o Fisco a falta do recolhimento do diferencial de alíquotas do ICMS em operações interestaduais de aquisições de mercadorias destinadas ao uso e consumo/imobilizado da empresa autuada.

Essas são as acusações postas na peça de autuação.

Relativamente à preliminar argüida na defesa, tendo em vista o instituto da decadência, tem-se que ela não deva prosperar no caso vertente desses autos, pois, em verdade, o dispositivo que alcança os fatos destes autos é o do artigo 173, inciso I, do CTN, ou seja, o direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, e o valor do ICMS a recolher, apurado pelo confronto dos débitos pelas saídas com os créditos pelas entradas, no final do período de dezembro de 1996, poderia ser recolhido através de DAPI até janeiro de 1997, quando ocorre o vencimento do prazo para pagamento, fixado na legislação tributária.

Portanto, rejeita-se a preliminar argüida.

No mérito, sorte também não assiste à Impugnante no que diz respeito aos aproveitamentos de créditos de materiais de uso e consumo, até porque, a natureza das mercadorias sequer é questionada pela Impugnante em sua defesa.

O procedimento fiscal está calcado no artigo 70, inciso III, do RICMS/96, que veda expressamente o aproveitamento de créditos de produtos de uso e consumo.

A discussão acerca da constitucionalidade ou não da norma tipificada e lançada no AI é vedada por força do artigo 88, I, da CLTA.

Neste tópico então, corretas estão as exigências fiscais no caso dos autos.

No que concerne às exigências relativas ao recolhimento do diferencial de alíquota, razão também não assiste à Impugnante, pois é irrelevante o fato de serem esses bens “autuados” de natureza de uso e consumo ou imobilizado, não altera a exigência posta neste PTA, já que o diferencial de alíquotas é exigido nos dois casos.

A exigência fiscal está correta também aqui.

Finalmente, no que se refere à exigência inerente aos bens “alheios à atividade da empresa impugnante”, mais precisamente aos créditos envolvidos nessas operações, o entendimento exarado aqui já difere do Fisco e da Auditoria Fiscal.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Vejam que a Impugnante contesta, objetivamente, a inexistência de norma reguladora da matéria no período em que os créditos foram aproveitados.

Dentro dessa análise legal, percebe-se exatamente que à época dos fatos não havia qualquer orientação ou dispositivo legal expresso, especificando o que seriam as chamadas mercadorias e serviços “alheios à atividade do contribuinte”.

Isso é tão flagrante que foi editada a Instrução Normativa IN DLT SRE nº 01/1998, definindo a abrangência das mercadorias e serviços em comento.

Portanto, somente após a edição da Instrução Normativa citada é que as autuações em casos tais teriam respaldo legal, pois, Instrução Normativa referida não detém a eficácia de retroagir tal qual determina o artigo 106 do CTN.

Aliás, sequer é lançado nas peças de acusação ou até mesmo lançado nas manifestações do Fisco e da Auditoria Fiscal, o dispositivo que, em grau de discussão, poderia socorrer o Fisco no caso presente.

Portanto, seja porque a Instrução Normativa IN DLT SRE nº 01/1998 não detinha vigência à época dos fatos, como também pelo fato de que tal norma não detém a eficácia de “retroação”, tal qual determina o artigo 106 do CTN, e, finalmente porque, ainda que entendam pela sua retroatividade, o que se diz “ad argumentandum tantum”, não poderia também ser esse dispositivo aplicado porque não está lançado nem mesmo no Auto de Infração e muito menos é objeto de debate nesta lide.

Por tudo isso, legítimos os créditos inerentes a este último item, que estão lançados no AI sobre a rubrica de mercadorias e serviços alheios à atividade da empresa.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o Lançamento para excluir as exigências referentes aos bens alheios à atividade da empresa. Vencidos, em parte, os Conselheiros Edwaldo Pereira de Salles (Relator) e Mauro Heleno Galvão que apenas excluam a MR relativa aos bens alheios. Designado Relator o Conselheiro Antônio César Ribeiro (Revisor). Os Conselheiros Francisco Maurício Barbosa Simões e Edwaldo Pereira de Salles apresentarão os respectivos votos em separado, nos termos do art. 43 do Regimento Interno do CC/MG. Decisão sujeita ao disposto no art. 139 da CLTA/MG, salvo na hipótese de interposição de Recurso de Revisão pela Fazenda Pública Estadual.

**Sala das Sessões, 06/06/02**

**Francisco Maurício Barbosa Simões**  
**Presidente**

**Antônio César Ribeiro**  
**Relator**

Acórdão: 15.421/02/3  
Impugnação: 40.010106925-25  
Impugnante: Toshiba do Brasil S/A  
Proc. S. Passivo: Leonídio Soares/Outro  
PTA/AI: 01.000139616-65  
Origem: AF/ Contagem  
Rito: Ordinário

**Voto proferido pelo Conselheiro Francisco Maurício Barbosa Simões, nos termos do art.43, do Regulamento Interno do CC/MG.**

O único ponto a se ressaltar, neste voto, é que quanto à questão da retroatividade da Instrução Normativa DLT/SER nº 01/98 a fatos que a precederam.

Com todo o respeito aos entendimentos em contrário, entende este Conselheiro que não cabe a retroatividade.

A Instrução Normativa em voga, como consta de seu texto, está fundada no art. 24 da CLTA.

“Art. 24. A SLT publicará ato normativo sobre a aplicação da legislação tributária, especialmente sobre matéria reiteradamente respondida pela DOET/SLT.

Parágrafo único - Os procedimentos fiscais e administrativos vinculam-se aos atos normativos de que trata o artigo e à interpretação dada pelo DOET/SLT às consultas publicadas que versarem sobre fato idêntico.”

Assim, diz a CLTA que o ato é normativo. E, atos normativos, segundo Hely Lopes Meirelles, “são aqueles que contêm um comando geral do Executivo, visando à correta aplicação da lei. O objetivo imediato de tais atos é explicar a norma legal a ser observada pela Administração e pelos administrados” (MEIRELLES, Hely Lopes. Direito Administrativo Brasileiro. Editora Malheiros. 19ª Edição. 1994. São Paulo). Se é ele normativo, o que dele consta tem o fim de permitir uma melhor aplicação da norma já existente, nas lacunas ou dúvidas que a mesma ainda detém.

Se a norma que precede ao ato fosse completa desnecessária seria a Instrução Normativa. Se ela existe, é porque existia lacuna. Sendo assim, com certeza, dúvida havia quanto à aplicação do texto legal, tanto é que foi necessário se editar uma Instrução Normativa. Sendo assim, não se pode exigir do contribuinte, em fatos

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

pretéritos à edição da Instrução Normativa, o que somente veio a ser definido após a esta, Instrução Normativa.

Nem mesmo se aplica o preceito do art. 106, do CTN. Primeiro pelo fato de o mesmo tratar de Lei e não de legislação. Em segundo, nem mesmo por analogia, por tudo que já se expôs acima, mesmo constando do texto da IN 01/98, que é a mesma interpretativa. Sem dúvida, todo IN é interpretativa, pois ela parte de um texto legal já existente, apenas buscando uma melhor aplicação ao mesmo.

Por estas razões, entende-se que os fatos, quanto a bens alheios, que se encontram no lapso entre o texto legal e a edição da IN 01/98, não podem ser objeto de exigência.

**Sala das Sessões, 06/06/02.**

**Francisco Maurício Barbosa Simões**  
**Conselheiro - CC/MG**

FMBS/EJ

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

Acórdão: 15.421/02/3  
Impugnação: 40.010106925-25  
Impugnante: Toshiba do Brasil S/A  
Proc. S. Passivo: Leonídio Soares/Outro  
PTA/AI: 01.000139616-65  
Origem: AF/ Contagem  
Rito: Ordinário

---

**Voto proferido pelo Conselheiro Edwaldo Pereira de Salles, nos termos do art.43, do Regulamento Interno do CC/MG.**

O voto que ora se explicita propõe a procedência parcial do lançamento, nos termos do parecer da Auditoria Fiscal, apenas com a ressalva da exclusão da Multa de Revalidação na exigência de estorno de créditos de ICMS relacionados a bens alheios à atividade do estabelecimento.

Nesse sentido, tratar-se-á aqui apenas da divergência, consubstanciando-se os fundamentos do restante nos exatos termos do parecer citado.

A Constituição da República Federativa do Brasil delegou à lei complementar a competência para disciplinar o regime de compensação do imposto, no caso, o ICMS.

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

I -

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;

§ 1º -

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

I - XI -

XII - **cabe à lei complementar:**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

a - b

c) **disciplinar o regime de compensação do imposto;** (Grifado)

A Lei Complementar 87/96, com esta competência delegada pela Constituição da República, disciplinou, com vigência a partir de 1º de novembro de 1996, a forma de compensação do imposto, ressaltando a impossibilidade de aproveitamento de créditos relativos a mercadorias/bens alheios à atividade do estabelecimento:

**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.** (Grifado)

Não obstante a generalidade da norma, a mesma presumiu, pelo menos relativamente a um tipo de mercadoria, no caso veículo para uso pessoal, relativamente à impossibilidade do aproveitamento, em que pese aceitar prova em contrário.

A Lei 6763/75, lei ordinária estadual, na mesma vigência da Lei Complementar supra, regulamentou a matéria simplesmente transcrevendo os dispositivos supra no inciso III e § 2º de seu artigo 31.

Alterando o Regulamento do ICMS, aprovado pelo decreto 38.104 de 28.06.96, com vigência a partir de 1º de agosto de 1996, o decreto 38.683, de 03.03.97, com vigência a partir de 04.03.97, através de seu artigo 1º, regulamentou a lei ordinária estadual dando um entendimento mais abrangente acerca daquela que seria a definição concernente a bens alheios à atividade do estabelecimento.

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

I - XII -

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

§§ 1º e 2º -

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 3º - Consideram-se **alheios** à atividade do estabelecimento **todos os bens que não sejam utilizados direta ou indiretamente na comercialização, industrialização, produção, extração, geração e serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.** (Grifado)

Não obstante, reconhecendo ainda a obscuridade da definição acerca de bens alheios à atividade do estabelecimento constante do Regulamento, a Instrução Normativa 01/1998 de 06.05.98, com vigência a partir de 09.05.98, por sua vez, e, "*considerando a necessidade de orientar os funcionários fiscais, os contribuintes e os profissionais que atuam na área jurídico-tributária, por meio de norma interpretativa*" (não existe grifos no original), definiu:

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

I - II -

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

Por outro lado, o Código Tributário Nacional, no capítulo que trata da aplicação da legislação tributária, prevê a retroatividade da lei, considerada em sentido *latu sensu*, ou seja, norma em sentido amplo, desde que seja expressamente interpretativa, ressalvando a exclusão de aplicação de qualquer punição face à interpretação realizada:

**Art. 106** - A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, **excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;** (Grifado)

Aliomar Baleeiro, em Direito Tributário Brasileiro, explicitou o alcance da norma interpretativa:

"O inciso I do art. 106 do CTN dá força retrooperante à lei "*em qualquer caso, quando sejam expressamente interpretativa*", mas nesse caso, **exclui penalidades** resultantes da má interpretação ou **da controvérsia sobre os dispositivos interpretados.**" (Grifado)

A Professora Maria de Fátima Ribeiro, em Comentários ao Código Tributário Nacional, expressa o mesmo ponto de vista do doutrinador supra:

"A lei tributária aplica-se a ato ou fato passado, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidades pela infração dos dispositivos interpretados (art. 106, I). Portanto, a lei interpretativa

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

é aquela que não inova. Limita-se a esclarecer dúvida surgida com o dispositivo anterior. Daí a exclusão de penalidades."

O caso em tela trata de aproveitamento indevido de créditos, relacionados a mercadorias/bens alheios à atividade do estabelecimento (Ampliação da Fábrica; construção de um galpão novo de estrutura metálica), nos períodos de dezembro/96, janeiro e fevereiro/97.

Nesse período vigia a norma estabelecida pela Lei Complementar, apenas transcrita *ipsis litteris* na legislação estadual.

A primeira interpretação procedida no Regulamento do imposto, pelo decreto já acima citado, foi posterior à escrituração dos documentos fiscais e conseqüente aproveitamento dos créditos em questão.

Nesse sentido, considerando a interpretação da norma concernente à aplicação da legislação tributária prevista no Código Tributário Nacional, percebe-se que o creditamento é mesmo indevido, uma vez que a Instrução normativa em questão veio apenas interpretar uma norma que já vigia.

Dessa forma, correto o estorno procedido.

Não obstante, entende-se que não poderia ser aplicada qualquer penalização ao Contribuinte em razão da observância e análise da norma interpretativa.

Caberia, apenas, no estorno em tela, a recomposição da conta gráfica do Contribuinte, podendo advir daí exigência de imposto recolhido a menor, o qual seria passível de simples atualização monetária, nos termos da legislação de regência.

Portanto, de todo o entendimento acima esposado, verifica-se a necessidade de exclusão da respectiva Multa de Revalidação das exigências fiscais relacionadas ao aproveitamento indevido de créditos relacionados a bens alheios à atividade do estabelecimento.

**Sala das Sessões, 06/06/02.**

**Edwaldo Pereira de Salles  
Conselheiro - CC/MG**

EPS/EJ

mn