

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.185/13/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000172672-75
Impugnação: 40.010131441-97
Impugnante: Rima Industrial S/A
IE: 708159937.00-78
Proc. S. Passivo: Max Lansky/Outro(s)
Origem: DF/Montes Claros

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - MATERIAL DE USO E CONSUMO - Constatado 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. 70, inciso III da Parte Geral do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, majorada em 50% (cinquenta por cento) em razão da reincidência nos termos do art. 53 § 7º do mesmo diploma legal. Contudo, no que se refere aos itens classificados pelo Perito como passíveis de enquadramento como ativo imobilizado, mantem-se os créditos do imposto à razão de 1/48 (um quarenta e oito avos) por mês, no percentual das operações tributadas em relação ao total das operações, conforme art. 66, § 3º do RICMS/02.

ALÍQUOTA DE ICMS - DIFERENCIAL - FALTA DE RECOLHIMENTO. Constatada a falta de recolhimento de ICMS sobre a diferença entre as alíquotas interna e interestadual na aquisição de mercadoria em outra Unidade da Federação, destinada a uso e consumo, nos termos do item 1 do § 1º do art. 42 do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS e da Multa de Revalidação prevista no inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

Da Autuação

Versa a presente autuação sobre a constatação das seguintes irregularidades praticadas pela Autuada:

1) recolhimento a menor do ICMS, no período de janeiro de 2006 a dezembro de 2010, em função de aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a aquisições de materiais destinados ao uso e consumo do estabelecimento, pelo que exige-se 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 mesma lei, majorada a partir de fevereiro de 2010 devido à reincidência, conforme o disposto no § 7º do art. 53 da já citada lei.

2) falta de recolhimento do ICMS relativo à diferença de alíquota por ocasião da entrada dos materiais citados no item anterior, oriundos de outra Unidade da Federação, pelo que, exige-se ICMS e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

O PTA encontra-se instruído com Auto de Início de Ação Fiscal – AIAF (fls. 02/03); Auto de Infração – AI (fls. 04/05); Demonstrativo de Correção Monetária e Multas – DCMM (fls. 06/10); Relatório Fiscal (fls. 11/18); Anexo I – Levantamento dos Produtos Autuados por Período de Apuração (fls. 19/208); Anexo II – Recomposição da Conta Gráfica e Identificação da Diferença do ICMS a Recolher e Declaração de apuração e Informações do ICMS (fls. 209/214); Anexo III – Memória de Cálculo demonstrando o crédito tributário (fls. 215/217); Anexo IV – Estorno de Crédito Espontaneamente Denunciado (fls. 218/236) e Anexo V – Esclarecimentos de Uso das Mercadorias Adquiridas (fls. 237/310).

Da Impugnação, manifestação do Fisco e providências determinadas pela Assessoria do CC/MG

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, por meio de procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 313/341, com documentos anexados às fls. 342/384, destacando-se Parecer Técnico de fls. 351/384. Requer ao final, em síntese, que seja reconhecida a ilegitimidade do estorno de créditos e da cobrança do diferencial de alíquotas, pelo fato de os materiais não se classificarem como de uso e consumo, e, pelo princípio da eventualidade, caso não se entenda serem os bens descritos como embalagens ou produtos intermediários, sejam reconhecidos como bens do ativo permanente, e ainda, por fim, que seja realizada perícia técnica para comprovação de seus argumentos, indicando quesitos às fls. 338/339.

O Fisco manifesta-se às fls. 390/394, refutando as alegações da Defesa e solicitando que seja o lançamento julgado procedente.

A Assessoria do CC/MG, às fls. 398/399, solicita diligências ao Fisco, no sentido de esclarecer a classificação feita dos materiais reputados por ele como de uso/consumo.

Em resposta ao pedido de diligência, o Fisco informa às fls. 401/404, em síntese que:

- quanto aos itens constantes da primeira relação do Relatório Fiscal (fls. 13/15), sua conclusão se deu pelo somatório de informações, tanto das que se encontram anexadas aos autos, a exemplo da relação citada, quanto das informações obtidas durante a reunião de trabalho ocorrida na empresa e visita técnica realizada;

- dispensou aos itens considerados como materiais de uso e/ou consumo o mesmo tratamento dispensado a eventuais ativos imobilizados já que ambos, materiais de uso e/ou consumo e ativo permanente, não podem ter o crédito de ICMS destacado nos documentos fiscais de entrada aproveitados por essa ocasião, como, equivocadamente, procedera a Autuada, bem como, em relação a ambos, deve ser objeto o recolhimento do ICMS diferença de alíquotas visto que suas aquisições se deram a partir de outra Unidade da Federação;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- não pretende separar o que julga ser material de uso e/ou consumo daquilo que, eventualmente, possa ser imobilizado, que isso importaria num aprofundamento na análise de cada item, desnecessária para a conclusão do trabalho, já que a Autuada ainda não efetuou sua classificação, nem como um, nem como outro, mas sim, como produto intermediário. E, que é essa a classificação que, ele, Fisco, discorda;

- considera, portanto, que todos os itens constantes da primeira relação do Relatório Fiscal não são produtos intermediários, mas sim, essencialmente, materiais de uso e/ou consumo utilizados marginalmente na produção, ou ativos permanentes, ou partes ou peças deles, que dependendo da importância na recomposição da vida útil do bem, possa ser considerado como tal;

- em nenhum momento disse ou agiu como se os itens objeto do trabalho fiscal não atendem aos requisitos dos §5º e §6º do art. 66 do RICMS/02;

- acerca dos itens constantes da segunda relação do Relatório Fiscal (produtos para acondicionamento de carga, fls. 15/16), quanto aos pallets que não retornam, são basicamente os destinados à exportação, mas isto não pode ser afirmado de forma categórica e o CC/MG tem decidido, reiteradas vezes, pelo tratamento do pallet como não gerando direito ao crédito do ICMS, e que comunga dessa interpretação, pois o pallet condiciona a carga para o seu transporte, não se tratando de uma embalagem;

- ainda quanto aos pallets, quanto a atender ou não o disposto no § 5º e § 6º do art. 66 do RICMS/02, esta questão não foi avaliada por não ter sido considerada e nem necessária na conclusão do trabalho fiscal.

O Fisco anexa documentos às fls. 405/415.

Após ser regularmente cientificada sobre a juntada de documentos aos autos, a Autuada faz considerações acerca do resultado da diligência e adita sua impugnação, conforme fls. 417/428 dos autos, contra o que o Fisco manifesta-se às fls. 435/437.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 440/443, opina pelo deferimento da prova pericial solicitada pela Impugnante, formulando novos quesitos.

Da Perícia

Em 19/03/13, a 3ª Câmara de Julgamento acorda em deferir o pedido de perícia formulado pela Autuada e, ainda, em solicitar que o Perito respondesse aos seguintes quesitos (fls. 445/446):

I – No que se refere aos itens constantes da primeira relação do Relatório Fiscal (fls. 13/15 do PTA):

1) indique o local de aplicação e a função desenvolvida por cada produto objeto da autuação, observada a Instrução Normativa nº 01/86;

2) informe se trata de ferramentas, instrumentos ou utensílios;

3) tratando-se de partes e peças de máquina, aparelho ou equipamento, se desenvolvem atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção, em contato físico com o produto que se industrializa, o qual importe na perda de suas dimensões ou características originais, exigindo, por conseguinte, a sua

substituição periódica em razão de sua inutilização ou exaurimento, embora preservada a estrutura que as implementa ou as contém;

4) dentre tais itens, se existe algum passível de enquadramento no ativo imobilizado da Impugnante. Justificar.

II – No que se refere aos itens constantes da segunda relação do Relatório Fiscal (fls. 15/16 do PTA):

1) qual a função específica dos pallets? Eles compõem, protegem ou asseguram resistência a materiais de embalagem?

2) há pallets retornáveis? Em caso afirmativo, os pallets retornáveis seriam passíveis de enquadramento no ativo imobilizado? Justificar;

3) os itens “painel p/ acondicionamento de simet 2440XX100X50MM” e “painel para acondicionamento de simet em containers” (fl. 15) seriam passíveis de enquadramento no ativo imobilizado? Justificar.

III – No que se refere aos itens constantes da terceira relação do Relatório Fiscal (fl. 17 do PTA), informe se os itens Pipeta Volumétrica/cód. 28-403-442, Tubo da Tocha/cód. 28-403-647, Tubo de Oxiclear/cód. 28-403-586 e Tubo Tygon/cód. 28-403-020 seriam passíveis de enquadramento no ativo imobilizado. Justificar.

IV – Havendo itens no PTA que possam ser passíveis de enquadramento no ativo imobilizado, informar o valor unitário do bem adquirido e o local de sua utilização, a atividade desenvolvida e a função desempenhada pelo bem.

V – Informe a vida útil para todos os bens.

O titular da Repartição Fazendária lançadora do crédito tributário designa o Perito responsável (fl. 452), o qual elabora o Laudo Pericial às fls. 470/478 do PTA.

Os quesitos da Autuada constam das fls. 338/339 do PTA e a indicação de seu Assistente Técnico, à fl. 447.

Os quesitos do Fisco estão carreados às fls. 454/455 dos autos.

Apresentado o Laudo Pericial, a Autuada se manifesta às fls. 529/547 do PTA e o Fisco, às fls. 550/551.

Do Laudo Pericial Elaborado pelo Perito Designado

Quanto aos quesitos formulados pela Impugnante

Inicialmente, à fl. 470 do PTA, o Perito designado informa que compareceu à unidade industrial da Impugnante nos dias 26 e 27 de abril de 2013 para dar início à realização da perícia, e apresenta as seguintes respostas aos quesitos:

- expõe a definição de produto intermediário presentes na Instrução Normativa SLT nº 01/86 (IN 01/86);

- informa que há produtos explicitados no Laudo Técnico (fl. 352) que têm a definição de matéria prima, que se integram na fabricação de outros produtos, com perda de suas características ou qualidades, a exemplo do minério de quartzo, do carvão vegetal, do cavaco de madeira e dos eletrodos especiais de carbono pré-cozido;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- afirma que não há produtos explicitados no Laudo Técnico (fl. 352) que tenham a definição de produto intermediário da IN 01/86, que se integrem na fabricação do silício metálico e/ou cored wire e/ou demais ferro ligas, sem perda de suas características ou qualidades;

- diz que há no laudo técnico produtos que não se integram ao produto final, mas apenas são consumidos no processo de fabricação de forma imediata e integral, sendo, por extensão, produtos intermediários, conforme a IN 01/86, a exemplo da mistura gasosa de oxigênio e nitrogênio (fl. 356) e da energia consumida nos fornos (fl. 352);

- ressalta que entende que produto secundário se equipara sim ao conceito de produto intermediário, que se caracteriza por ser item de menor relevância na composição do produto final do que a matéria prima empregada e que, no Estado de Minas Gerais, o direito ao crédito de ICMS relativo a produtos usados ou consumidos no processo industrial restringe-se àqueles tidos como produto intermediário conforme definição da IN 01/86;

- diz que os produtos intermediários são essenciais no processo de fabricação e que essa essencialidade se mede pela relação de dependência entre o produto final e o intermediário;

- quanto ao questionamento acerca de os itens arrolados nos autos se integrarem ao produto, serem consumidos no processo ou serem materiais de uso e consumo, informa que a opinião dele, Perito, acerca dos itens relacionados no PTA, está na planilha anexa ao Laudo Pericial (fls. 479/495);

- acerca da possível classificação de alguns produtos como embalagem, apresenta os conceitos de embalagem de venda ou primária (envoltório ou recipiente que se encontra em contato direto com os produtos), embalagem grupada ou secundária (destinada a conter a embalagem primária) e de embalagem de transporte ou terciária (utilizada para o transporte, proteção e facilitação da armazenagem dos produtos);

- aponta na planilha itens que entende serem classificados com embalagens terciárias, outros que integram ou compõe os volumes despachados e outros que correspondem a materiais de uso.

Quanto aos quesitos formulados pela 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG:

- acerca da aplicação e função desenvolvida por cada produto constante da primeira relação do Relatório Fiscal, informa que tais informações constam dos itens 1 a 73 da planilha constante às fls. 479/495;

- no que se refere aos itens constantes da segunda relação do Relatório Fiscal, afirma que os pallets, tecnicamente, são considerados materiais de embalagem de classe terciária;

- acrescenta que, conforme visita à planta industrial, pode-se verificar, basicamente, três situações distintas em relação à utilização dos pallets, quais sejam, o fornecimento acoplados aos produtos bobina de cored wire (arame recheado) - fotos 20 e 23, fls. 507/508 -, o fornecimento de forma avulsa (volume separado) acompanhando

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

a carga de produtos acondicionados em big bags ou sacos (foto 48, fl. 513), e o uso da empresa como utensílio de estocagem (fotos 27 e 28, fls. 510/511);

- sobre os pallets retornarem ou não, afirma que, segundo a empresa, o seu fornecimento se dá por força de contrato e que não retornam e, que a confirmação dessa afirmativa não foi objeto de verificação;

- com relação aos itens painel p/ acondicionamento de simet 2440XX100X50MM e painel para acondicionamento de simet em containers, afirma que não se constatou a existência de tais itens no local, mas que segundo informações de profissionais da empresa, têm a mesma função dos pallets, porém, posicionados verticalmente e que o seu fornecimento se dá por força de contrato e não retornam à remetente;

- assevera que considera tais itens notoriamente improváveis de enquadramento no ativo imobilizado;

- quanto aos itens pipeta volumétrica/cód. 28-403-442, tubo da tocha/cód. 28-403-647, tubo de oxiclear/cód. 28-403-586 e tubo tygon/cód. 28-403-020, afirma ser improvável a classificação como ativo imobilizado;

- diz que os itens tubo da tocha, oxiclear e tygon devem ser classificados como partes do aparelho inductively coupled plasma, que o tubo tygon possui vida útil aproximada de 30 (trinta) dias e o tubo de tocha e oxiclear, de 12 (doze) meses aproximadamente;

- no que se refere a possível enquadramento de bens no ativo imobilizado, informa que as informações constam da planilha anexa ao laudo.

Quanto aos quesitos formulados pelo Fisco:

- sustenta que a importância de um item no processo produtivo não é critério para classificação como produto intermediário;

- afirma que não é possível a classificação fiscal de um item como produto intermediário sem que ocorra, com este item, o contato com os insumos de produção em sua linha de fabricação e sem que ocorra, em função deste contato, o seu desgaste ou a sua absorção de forma contínua e gradativa até resultar acabado, esgotado, inutilizado por força do cumprimento de sua finalidade específica no processo industrial;

- com relação a partes e peças que não desenvolvam ação particularizada, essencial e específica dentro da linha de produção, sustenta que o estorno dos créditos tem respaldo legal;

- no que se refere ao aproveitamento de créditos relativo a bens destinados ao ativo permanente, diz que não é permitido o aproveitamento integral por ocasião da entrada e que, para se creditar, o contribuinte mineiro deve observar o disposto nos §§ 3º, 5º, 6º e 12º ao 19º do art. 66 do RICMS/02;

-reitera que a aplicação, função específica e classificação dos itens que compõem a peça fiscal estão na planilha anexa ao laudo (fls. 479/495);

- afirma que, conforme dicionário da língua portuguesa, embalagem é invólucro usado para conter, proteger, transportar e/ou apresentar mercadorias e que, embalagem de carga e acondicionamento de carga são termos ou expressões muito próximas, sendo que na embalagem de carga, seguramente estariam sendo agregados os elementos de contenção, proteção, etc, para a carga como um todo.

Da Manifestação da Impugnante após a Perícia

A Impugnante apresenta seus questionamentos acerca da classificação apresentada pelo Perito, o que o faz com apresentação de planilha com o mesmo formato da apresentada pelo Perito, porém com a inclusão de colunas auxiliares (fls. 529/547).

Da Manifestação do Fisco após a Perícia

Às fls. 550/551 o Fisco apresenta os seguintes apontamentos acerca do laudo pericial:

- afirma que o item 3 (71 – 565 – 0494 – alça para panela FSI – um – 27515/A) sofre danos em função de derramamento de produto em alta temperatura, mas que esse derramamento é uma disfunção do processo, que essa disfunção não pode ser confundida como parte no processo não havendo que se falar em produto intermediário;

- diz que o item 76 (03 – 023 – 0016 – envelope de plástico confeccionado em PVC 240x340mm) se destina a acondicionar a folha de identificação do produto, que o material que acondiciona o produto dando-lhe sustentação ou reforço é considerado embalagem, mas que um plástico adquirido para dar sustentação a uma informação é desnecessário e, ainda que contribua, não pode ser considerado como parte integrante da embalagem;

- sustenta que embalagens para transporte ou terciária, nos termos apontados pelo Perito, é o mesmo que acondicionamento de carga e visa proteger essencialmente a carga e que, naturalmente, em via transversa, protege o produto que durante o processo de transporte sofre movimentos bruscos que podem provocar avarias;

- salienta que o fato de um pallet não retornar não retira a sua característica de proteção da carga nem o torna parte do produto vendido;

- quanto aos itens de análises laboratoriais, informa que não nega a essencialidade das análises laboratoriais na qualidade dos produtos fabricados, mas que não é essa essencialidade que está em questão, mas o que se questiona é se esse tipo de material alcança o que a Instrução Normativa - IN 01/86 definiu como produto intermediário;

- explica que os representantes da Autuada concordaram com o trabalho do Perito em todos os itens que podem ser considerados como imobilizado, classificação que não questiona e que merece as mesmas exigências de estorno de créditos de ICMS e cobrança da diferença de alíquota quando as aquisições se deram a partir de outra Unidade da Federação, além das multas;

- salienta que, para os itens que não podem ser considerados imobilizados, houve a classificação ora como “produto intermediário”, ora como “embalagem”, ora

como “outros” e que entende que as dúvidas remanescentes se resumem aos casos em que o contribuinte considera o item como produto intermediário ou como embalagens já que não há “outros” passíveis de aproveitamento do crédito por ocasião da sua entrada;

- ressalta que reitera a interpretação no sentido de que o crédito do ICMS relativo ao ativo imobilizado não aproveitado em época própria somente pode vir a ser efetuado de forma extemporânea e nunca, de forma retroativa via concessão mensal do crédito pela reconstituição da conta gráfica, especialmente à vista da ausência de registros no CIAP dos documentos de entrada de tais bens.

Do Parecer da Assessoria do CC/MG

A Assessoria do CC/MG (fls. 555/572), opina pela procedência parcial do lançamento para, no caso dos itens classificados na Perícia como notoriamente passíveis de enquadramento como ativo permanente na 1ª relação de itens do Relatório Fiscal, manter os créditos do imposto à razão de 1/48 (um quarenta e oito avos) mês, no percentual das operações tributadas em relação ao total das operações, na recomposição da conta gráfica, conforme art. 66, § 3º do RICMS/02.

Registre-se, por oportuno, que a elaboração do parecer da Assessoria do CC/MG decorreu do disposto no inciso II do art. 2º da Resolução nº 4.335/11.

DECISÃO

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

Decorre o presente lançamento da constatação de que a Autuada, conforme relatado, praticou as seguintes irregularidades:

1) recolhimento a menor do ICMS, no período de janeiro de 2006 a dezembro de 2010, em função de aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a aquisições de materiais destinados ao uso e consumo do estabelecimento, pelo que se exigiu 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 mesma lei, majorada a partir de fevereiro de 2010 devido à reincidência, conforme o disposto no § 7º do art. 53 da já citada lei.

2) falta de recolhimento do ICMS relativo à diferença de alíquota por ocasião da entrada dos materiais citados no item anterior, oriundos de outra Unidade da Federação, pelo que, exigiu-se ICMS e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

1. Da Preliminar de Nulidade

A Impugnante, na relação de pedidos ao final de sua peça de defesa (fl. 340) requer que seja declarado nulo o Auto de Infração (AI), em razão dos vícios extensamente demonstrados.

Não há um pedido formal, no corpo da impugnação, de declaração de nulidade do AI, pelo que se deduz que os vícios formais a que alude no pedido final

referem-se às questões de mérito que levanta. Assim, todas as questões serão tratadas juntamente com o mérito.

De todo modo, razão não assiste à Impugnante, pois o Auto de Infração contém todos os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza das infrações, e encontram-se legalmente embasadas as infrações cometidas e as penalidades aplicadas. Todos os requisitos formais e materiais necessários para a atividade do lançamento, previstos no art. 89 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Dec. nº 44.747/08, foram observados, não sendo cabível o pedido de nulidade do lançamento.

2. Do Mérito

2.1. Da Alegação de Decadência

Às fls. 419/422 dos autos, a Impugnante, com base no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional (CTN) defende a exclusão das exigências referentes às entradas ocorridas até 28/12/06, ao argumento de que estariam decaídas haja vista que foi notificada do lançamento somente em 29/12/11.

Contudo, não há de se falar em decadência ao direito de lançar, relativamente aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2006 com a aplicação do disposto no § 4º do art. 150 do CTN.

Conforme estabelece o mencionado dispositivo, se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, contado da ocorrência do fato gerador e, expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário.

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

Destaque-se que este 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. Citam-se, a título de exemplo, os Acórdãos nºs 3.742/11/CE, 3.709/11/CE, 3.907/12/CE, 20.425/11/1ª, 20.637/11/1ª e 19.626/10/3ª.

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

TRIBUTÁRIO. CREDITAMENTO INDEVIDO DE ICMS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DA REGRA PREVISTA NO ART. 173, I, DO CTN. PRECEDENTES. 1. A JURISPRUDÊNCIA DO STJ FIRMOU O ENTENDIMENTO NO SENTIDO DE QUE, HAVENDO CREDITAMENTO INDEVIDO DE ICMS, O PRAZO DECADENCIAL PARA QUE O FISCO EFETUE O LANÇAMENTO DE OFÍCIO É REGIDO PELO ART. 173, I, DO CTN, CONTANDO-SE O PRAZO DE CINCO ANOS, A PARTIR DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE À OCORRÊNCIA DO FATO IMPONÍVEL, DONDE SE DESSUME A NÃO OCORRÊNCIA, IN CASU, DA DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO LANÇAR OS REFERIDOS

CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS. 2. "NOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, QUANDO OCORRE O RECOLHIMENTO EM DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL, DEVE A AUTORIDADE FISCAL PROCEDER AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO (CTN, ART. 149), INICIANDO-SE O PRAZO DECADENCIAL DE CINCO ANOS NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO FEITO (ART. 173, I, DO CTN)." (RESP 973189/MG, REL. MIN. CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 04/09/2007, DJ 19/09/2007, P. 262). AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO. (76977 RS 2011/0191109-3, RELATOR: MINISTRO HUMBERTO MARTINS, DATA DE JULGAMENTO: 12/04/2012, T2 - SEGUNDA TURMA).

Dessa forma, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo ao exercício de 2006 somente expiraria em 31/12/11, conforme disposto no inciso I do mencionado art. 173, não ocorrendo a decadência relativamente ao crédito tributário exigido, uma vez que a Impugnante foi regularmente intimada da lavratura do Auto de Infração em 29/12/11 (fl. 05).

2.2. Do Mérito Propriamente Dito

Conforme já relatado, a autuação versa sobre recolhimento a menor do ICMS, em meses do período de janeiro de 2006 a dezembro de 2010, em função de aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a aquisições de materiais destinados ao uso e consumo do estabelecimento, bem como de não recolhimento do ICMS relativo à diferença de alíquota por ocasião da entrada destes materiais, oriundos de outra Unidade da Federação.

Segue-se a análise por irregularidade

2.2.1. Do Aproveitamento Indevido de Créditos

Conforme se nota às fls. 317/324 do PTA, a Impugnante classifica os itens da 1ª relação do Relatório Fiscal (fls. 13/15) como produtos intermediários, os da 2ª relação (fls. 15/16) como embalagens, e os da 3ª relação (produtos de laboratório – fl. 17) também como produtos intermediários.

Em sua impugnação, pede que, sucessivamente, caso não se entenda dessa forma, que os materiais arrolados na 1ª relação do Relatório Fiscal e os pallets sejam considerados como ativo permanente.

Cabe destacar que o Fisco procede ao estorno dos créditos de ICMS com base no disposto no art. 70, inciso III do RICMS/02, o qual dispõe:

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

(...)

III - se tratar de entrada, até 31 de dezembro de 2019, de bens destinados a uso ou a consumo do estabelecimento;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Efeitos de 14/08/2007 a 31/12/2010 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 2º, ambos do Dec. nº 44.596, de 13/08/2007:

"III - se tratar de entrada, até 31 de dezembro de 2010, de bens destinados a uso ou a consumo do estabelecimento;"

Efeitos de 1º/01/2007 a 13/08/2007 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 3º, III, ambos do Dec. nº 44.441, de 25/01/2007:

"III - se tratar de entrada, até 31 de dezembro de 2010, de bens destinados a uso ou a consumo do estabelecimento, excetuadas as hipóteses previstas nos incisos VI e VII do caput do artigo 66 deste Regulamento;"

Efeitos de 17/12/2002 a 31/12/2006 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 12, I, "a", ambos do Dec. nº 43.195, de 17/02/2003:

"III - se tratar de entrada, até 31 de dezembro de 2006, de bens destinados a uso ou a consumo do estabelecimento, excetuadas as hipóteses previstas nos incisos VI e VII do caput do artigo 66 deste Regulamento;"

O Fisco informa também que não há como os itens objeto do lançamento fiscal serem considerados produto intermediário.

Inicialmente, saliente-se que, conforme a legislação tributária (IN SLT nº 01/86), um dos requisitos dos materiais classificados como produtos intermediários, é estar intimamente ligado ao processo de industrialização:

(...)

considerando que o produto intermediário é aquele que, empregado diretamente no processo de industrialização, integrar-se ao novo produto;

considerando que, por extensão, produto intermediário é também o que, embora não se integrando ao novo produto, é consumido, imediata e integralmente, no curso da industrialização;

(destacou-se).

Assim, entende-se que, conforme a Instrução Normativa IN SLT nº 01/86, as expressões "diretamente no processo de industrialização" e "no curso da industrialização" delimitam o tema, para abranger, exclusivamente, os materiais empregados, especificamente, no processo de industrialização.

Frise-se que, pela classificação extensiva de produto intermediário, em que o material não se integra ao novo produto, é necessário que seja consumido, imediata e integralmente, no curso da industrialização.

O inciso I da IN SLT nº 01/86 define o que seja consumo imediato, nos seguintes termos:

I - Por consumo imediato entende-se o consumo direto, de produto individualizado, no processo de

industrialização; assim, considera-se 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. (destacou-se)

Dessa forma, a própria norma tributária exclui da classificação de produto intermediário, aquele produto que, não integrando o produto final, tenha participação na linha de produção de forma marginal ou então em linha independente.

Assim, nesses casos, processo de industrialização diz respeito, exclusivamente, à linha de produção, não abrangendo a participação marginal e linhas independentes, conforme expressamente previsto na legislação tributária, não se podendo alargar o conceito de processo de industrialização para abranger outras etapas da cadeia produtiva.

É a própria legislação tributária que distingue a linha principal de produção, de linhas independentes e de participação marginal, dando tratamento diferente ao produto em função de ser consumido em um ou em outro desses locais.

Frise-se, ainda, os requisitos devem ser atendidos, não de forma isolada, mas conjuntamente.

Assim, não basta, por exemplo, atender ao requisito da essencialidade, se não atendidos os demais pressupostos.

2.2.1.1. Da 1ª Relação do Relatório Fiscal (fls. 13/15)

Conforme planilha às fls. 479/487 dos autos, o Perito classificou os itens como ferramentas, reforma de equipamento, parte/peça de equipamentos, peça, parte de sistema, utensílio/equipamento, equipamento, peça/utensílio, armação em barras de ferro (montagem), máquina/equipamento, conjunto de equipamentos, produto e peça/parte de instalação.

Tal planilha traz ainda a informação se os materiais são ou não notoriamente passíveis de classificação como ativo imobilizado.

Nesse caso, pelas informações trazidas pelo Perito, os itens apontados por ele como não notoriamente passíveis de classificação como ativo imobilizado, também não atendem aos requisitos do inciso V da IN 01/86 para que pudessem ser classificados como produto intermediário, nos seguintes termos:

V - Excepcionam-se da conceituação do inciso anterior as partes e peças que, mais que meros componentes de máquina, aparelho ou equipamento, desenvolvem atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção, em contacto físico com o produto que se industrializa, o qual importa na perda de suas dimensões ou características originais, exigindo, por conseguinte, a sua substituição periódica em razão de sua inutilização ou exaurimento, embora

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

preservada a estrutura que as implementa ou as contém.

Assim, com relação a esses itens, o estorno dos créditos deve ser mantido.

Por outro lado, na referida planilha, para os itens em que a perícia apontou como sendo notoriamente passíveis de classificação como ativo imobilizado, não há como deixar de conceder à Impugnante créditos do imposto à razão de 1/48 (um quarenta e oito avos) por mês, no percentual das operações tributadas em relação ao total das operações, na recomposição da conta gráfica, conforme art. 66, § 3º do RICMS/02.

É que a motivação pela qual se deu o lançamento é a de que os produtos/materiais são produtos de uso e consumo e também que não são produtos intermediários.

Por meio de diligência, a Assessoria do CC/MG tentou obter a informação sobre a possibilidade de tais itens atenderem aos requisitos dos §§ 5º e 6º do art. 66 do RICMS/02 para classificação como ativo imobilizado, conforme item 7 da resposta ao pedido de diligência (fl. 403).

Assim dispõe o RICMS/02 em seu art. 66, §§ 5º e 6º:

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

- I - ser de propriedade do contribuinte;
- II - ser utilizado nas atividades operacionais do contribuinte;
- III - ter vida útil superior a 12 (doze) meses;
- IV - a limitação de sua vida útil decorrer apenas de causas físicas, tais como o uso, o desgaste natural ou a ação dos elementos da natureza, ou de causas funcionais, como a inadequação ou o obsolescimento;
- V - não integrar o produto final, exceto se de forma residual.
- VI - ser contabilizado como ativo imobilizado.

§ 6º Será admitido o crédito, na forma do § 3º deste artigo, relativo à aquisição de partes e peças empregadas nos bens a que se refere o parágrafo anterior, desde que:

- I - a substituição das partes e peças resulte aumento da vida útil prevista no ato da aquisição ou do recebimento do respectivo bem por prazo superior a 12 (doze) meses; e
- II - as partes e peças sejam contabilizadas como ativo imobilizado.

Contudo, conforme resposta ao item 7 do pedido de diligência, o Fisco entende que tal análise seria desnecessária à conclusão do caso em tela.

Veja-se parte da resposta ao item 6 do pedido de diligência:

“O crédito relativo ao ativo permanente só é possível em 48 vezes, o que não ocorreu no caso em tela, devendo, necessariamente, ser objeto de estorno tanto as entradas de material de uso e/ou consumo, quanto de ativo permanente.

Neste momento não pretendemos separar o que o Fisco julga ser material de uso e/ou consumo daquilo que eventualmente pode ser imobilizado. A justificativa é que tal decisão demandaria um aprofundamento na análise de cada item a qual não foi desenvolvida por não ser necessária à conclusão desse trabalho, afinal o próprio contribuinte ainda não efetuou sua classificação nem como um, nem como outro, mas como produto intermediário, esta classificação, produto intermediário, é que o fisco discorda e estorna o seu crédito...”

Cabe ressaltar, ainda, que, a legislação veda o aproveitamento de créditos de ICMS se o bem é alheio à atividade do estabelecimento, nos termos do art. 70, inciso XIII, §3º do RICMS/02, *in verbis*:

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;

(...)

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

No caso dos autos, vê-se que se trata de uma indústria e que, conforme informações da planilha do laudo pericial (descrição, local de aplicação, função, etc.) os itens relacionados não seriam alheios à atividade do estabelecimento.

Assim, para os itens em que a perícia apontou como sendo notoriamente passíveis de classificação como ativo imobilizado, não se pode afirmar que não atendem aos requisitos para fins de aproveitamento de crédito, ainda que não atendam aos requisitos da IN 01/86 para classificação como produtos intermediários.

Por fim, frise-se que o Fisco afirma à fl. 551 dos autos que *“reitera sua interpretação das normas legislativas do estado no sentido de que o crédito do ICMS relativo ao ativo imobilizado não aproveitado em época própria somente pode vir a ser efetuado de forma extemporânea e nunca de forma retroativa via concessão mensal do crédito pela reconstituição da conta gráfica, especialmente à vista da ausência de registro no CIAP dos documentos de entrada dos bens, nem os valores relativos ao ICMS destacado nestes documentos controlados neste mesmo livro”*.

Inicialmente, vê-se que não consta dos autos as cópias do CIAP com as omissões na escrituração das notas fiscais.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Contudo, ainda que constasse, a legislação permite tanto a escrituração extemporânea no CIAP, como a apropriação do crédito de ICMS que não tenha sido efetuada no período próprio, conforme art. 66, §16 do RICMS/02, nos seguintes termos:

Art. 66. Observadas as demais disposições deste Título, será abatido, sob a forma de crédito, do imposto incidente nas operações ou nas prestações realizadas no período, desde que a elas vinculado, o valor do ICMS correspondente:

(...)

§ 16. Na hipótese de escrituração extemporânea no CIAP, a apropriação da parcela de crédito de ICMS que não tenha sido efetuada no período próprio será apropriada observado o percentual de participação de que trata o inciso II do § 8º do art. 70 deste Regulamento referente ao período em que deveria ter sido apropriada.

E, no presente caso, pelo que se depreende dos autos, os créditos de ICMS já foram aproveitados e, o que se está a discutir no PTA, é se deve ou não estorná-los.

Para estornar os créditos de ICMS não basta dizer que os produtos/materiais não são produtos intermediários, mas sim, que é necessário dizer o que é.

Conforme art. 142 do CTN, por meio do lançamento, deve-se determinar a matéria tributável:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa **constituir o crédito tributário pelo lançamento**, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, **determinar a matéria tributável**, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. (Destacou-se).

Por fim, cabe frisar que não se está afirmando que os itens certamente são ativo imobilizado e que atendem as requisitos para o aproveitamento dos créditos do ICMS, mas sim, que tal análise não fora objeto desse lançamento, mesmo após a Impugnante ter aventado a classificação como imobilizado e do pedido diligências ao Fisco para esclarecer essa hipótese. Contudo, acata-se o parecer do Perito para aqueles itens que afirma que são notoriamente passíveis de classificação como pertencentes ao ativo imobilizado.

Assim, pelo que consta dos autos, para os itens em que a perícia os apontou como sendo notoriamente passíveis de classificação como ativo imobilizado, deve-se manter parte dos créditos de ICMS de tais itens, conforme explicitado acima.

2.2.1.2. Da 2ª Relação do Relatório Fiscal (fls. 15/16)

Nesse caso, a Impugnante alega que tais itens seriam materiais de embalagem (fls. 319/322) e, quanto aos pallets que, se não forem embalagens, seriam bens do ativo permanente (fl. 329).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Conforme planilha às fls. 488/492 dos autos, o Perito classificou os itens como material de uso e consumo ou então como utensílio (cunha, cunha em madeira, envelope de plástico, espuma, fio de poliéster, lonas, painéis para acondicionamento de metálico em container, pallets de madeira, pallets de aço e papelão ondulado).

Inicialmente, conforme apontado pelo Fisco, tais itens não podem ser classificados como produto intermediário visto que não têm contato com o produto que se industrializa.

Com relação à possível classificação como embalagem, o art. 66, inciso IV e V, alínea “a”, todos do RICMS/02, estabelece que:

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:

(...)

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

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

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

Entretanto, no caso dos autos, entende-se que os materiais não podem ser considerados embalagens, hajam vista as suas próprias características e funções, destinando-se ao acondicionamento das cargas.

Conforme laudo pericial (fls. 473 e 488/492), tais itens são usados no transporte e armazenamento do produto.

Embora a Impugnante alegue (fl. 322) que, no que se refere a 2ª relação do Relatório Fiscal os itens se enquadrariam no conceito de embalagem por serem essenciais à comercialização e/ou comporem, protegerem ou assegurarem resistência a própria embalagem, entende que esses materiais não compõem as embalagens e não as protegem em si mesmas, mas protege umas das outras, ou seja, o que é protegido, efetivamente, é a carga.

Com relação aos pallets, o referido laudo também traz a informação de que parte deles é usado para o fornecimento do produto de forma não retornável e que, uma pequena parte é usada para estocagem de produtos, não sendo, assim, empregado diretamente no processo de produção.

Cabe ressaltar que na planilha anexa ao laudo pericial (fls. 488/492), todos os itens foram apontados pelo Perito como não notoriamente passíveis de classificação como ativo imobilizado.

Assim como para os demais itens da 2ª relação do Relatório Fiscal os pallets não se incluem no conceito tributário de embalagens, mas apenas facilitam o transporte ou armazenamento, repita-se, o que é protegido, efetivamente, é a carga.

Pelo exposto, mantem-se a glosa dos créditos.

2.2.1.3. Da 3ª Relação do Relatório Fiscal (fl. 17)

Conforme planilha às fls. 493/495 dos autos, o Perito classificou os itens como produto químico, utensílio e parte/peça de aparelho.

Tal planilha traz ainda a informação de que os materiais não são notoriamente passíveis de classificação como ativo imobilizado.

Com relação aos itens nº 122 a 144 e 146 a 150 (fl. 493), vê-se que se trata de reagentes químicos usados em laboratório para análises químicas, sendo tais produtos material de uso e consumo por que não atendem aos pressupostos da legislação tributária (IN 01/86) para que pudessem ser classificados como produto intermediário.

Já os itens pipeta volumétrica, tubo da tocha, tubo de oxiclear e tubo tygon (fls. 494/495), são utensílios e parte/peça de aparelho, utilizados no laboratório, não sendo, da mesma forma, passíveis de enquadramento como produto intermediário, nos termos da IN 01/86.

Com relação ao item coletor de amostra (fl. 493), embora seja utilizado na área industrial, também não atende aos pressupostos da legislação tributária (IN 01/86) para que pudesse ser classificado como produto intermediário, conforme apontado na planilha anexa ao laudo pericial.

Por fim, a Impugnante, alternativamente, sustenta às fls. 325/327 dos autos, que é improcedente o estorno dos créditos apropriados quando da entrada de bens decorrente da transferência entre estabelecimentos do mesmo titular.

Argumenta que o art. 6º da Lei nº 6.763/75 é claro ao determinar a incidência do ICMS na saída de mercadorias, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular, mas que a mesma lei excetua a regra geral ao estabelecer no art. 7º, inciso IV, a não incidência quando a saída se referir a material de uso e consumo para estabelecimento do mesmo titular.

Acrescenta que o Fisco exigiu a tributação pelo ICMS na saída de diversos materiais de um estabelecimento dela, Impugnante, para o estabelecimento ora autuado e que, portanto, uma vez que a saída do item foi considerada tributável, é imperioso que se garanta o direito ao crédito na entrada em estabelecimento do mesmo titular.

Conclui que a autuação deve ser anulada, já que, nas transferências entre seus estabelecimentos, os itens teriam sido tributados anteriormente na saída, ou seja, tratados com não sendo materiais de uso e consumo.

Inicialmente, cabe observar que a não incidência do imposto nas saídas internas de material de uso e consumo está estabelecida no art. 7º, inciso XIV da Lei nº 6.763/75, nos seguintes termos:

Art. 7º O imposto não incide sobre:

(...)

XIV - a saída, em operação interna, de material de uso ou consumo, de um para outro estabelecimento do mesmo titular, inclusive o serviço de transporte com ela relacionado, quando efetuado pelo próprio contribuinte;

Em primeiro lugar, é importante observar que a Impugnante não traz aos autos qualquer prova de seus argumentos.

Contudo, o que se está a discutir no presente trabalho é o aproveitamento indevido de créditos de ICMS, realizado pelo estabelecimento autuado, já que os itens, conforme demonstrado, tratam-se de materiais de uso e consumo, e esse crédito é vedado pela legislação tributária.

Entende-se que tenha ocorrido ou não a tributação na saída anterior, os créditos de ICMS relativos a materiais de uso e consumo, apontados neste PTA, são indevidos.

E, caso tenha havido a tributação indevida nas saídas de um outro estabelecimento da Impugnante, o que não foi demonstrado, seria o caso de levar essas informações à repartição fazendária competente para análise, mas essa hipótese aventada pela Impugnante, repita-se, não interfere no presente trabalho, já que aqui, está demonstrado que o aproveitamento dos créditos de ICMS é relativo a materiais de uso e consumo, o que não é permitido pela legislação tributária.

2.2.2. Do Diferencial de Aproveitamento Indevido de Créditos

Quanto à exigência de diferença de alíquota nas aquisições de material de uso e consumo e de ativo imobilizado em operações interestaduais, o procedimento está respaldado pelo art. 6º, inciso II c/c o art. 12, § 2º, ambos da Lei nº 6.763/75.

Art. 6º - Ocorre o fato gerador do imposto:

(...)

II - na entrada no estabelecimento de contribuinte de mercadoria oriunda de outra unidade da Federação, destinada a uso, consumo ou ativo imobilizado;

(...)

Art. 12 - As alíquotas do imposto, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, são:

(...)

§ 2º Na hipótese de operação ou de prestação interestadual que tenha destinado mercadoria ou serviço a contribuinte domiciliado neste Estado, na condição de consumidor ou usuário final, fica este obrigado a recolher o imposto resultante da aplicação da diferença entre a alíquota interna e a interestadual que houver incidido sobre aquela operação ou prestação.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Frise-se que às fls. 324/325 dos autos, a Impugnante apresenta o art. 42, § 1º, inciso I do RICMS/02, quando aduz que há irregularidade na cobrança do diferencial de alíquotas ao argumento de que os materiais arrolados pelo Fisco não são de uso e consumo.

Inicialmente, reproduz-se o dispositivo citado:

RICMS/02: art. 42, §1º, inciso I:

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:

Efeitos de 15/12/2002 a 30/06/2007 - Redação original:

“§ 1º Fica o contribuinte mineiro obrigado a recolher o valor do imposto resultante da aplicação do percentual relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, observado o disposto no artigo 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;

Vê-se que não só a entrada de mercadorias destinadas ao uso e consumo, mas também ao ativo permanente, faz surgir a obrigação de recolhimento do diferencial de alíquotas.

Conforme já explicitado, entende-se que está demonstrada nos autos, a classificação dos materiais como materiais de uso e consumo.

Ademais, a própria Impugnante em suas manifestações nos autos do PTA, pede, alternativamente, que os itens sejam considerados bens do ativo permanente.

Portanto, pelo que consta dos autos, corretas as exigências de ICMS e Multa de Revalidação, capitulada no inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75.

2.2.3. Da Aplicação das Multas

A Impugnante alega às fls. 331/337 dos autos que as penalidades são abusivas e confiscatórias.

Contudo, as penalidades aplicadas estão expressamente prevista na Lei nº 6.763/75, conforme demonstrado no PTA.

Ademais, o Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais está adstrito, dentre outras normas, a do art. 110 do RPTA, nos seguintes termos:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 110. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - 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;

II- a aplicação de equidade.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento para que sejam concedidos os créditos do imposto à razão de 1/48 (um quarenta e oito avos) mês, no período fiscalizado, dos bens, classificados pelo Perito, como do ativo imobilizado, observadas as normas contidas no art. 66, § 3º do RICMS/02. Vencida, em parte, a Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão que ainda excluía as exigências relativas aos pallets e restringia a aplicação de multa isolada relativa aos bens considerados pela perícia como ativo imobilizado, àqueles casos em que havia parcela remanescente, 1/48 (um quarenta e oito avos) a ser aproveitada após a lavratura do Auto de Infração. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Marisa Batista dos Reis e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Sérgio Adolfo Eliazar de Carvalho. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Orias Batista Freitas (Revisor) e Luciana Mundim de Mattos Paixão.

Sala das Sessões, 08 de outubro de 2013.

José Luiz Drumond
Presidente

René de Oliveira e Sousa Júnior
Relator

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	21.185/13/3ª	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.000172672-75	
Impugnação:	40.010131441-97	
Impugnante:	Rima Industrial S/A	
	IE: 708159937.00-78	
Proc. S. Passivo:	Max Lansky/Outro(s)	
Origem:	DF/Montes Claros	

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 em dois pontos, quais sejam:

- 1) as exigências relativas aos pallets;
- 2) restrição da aplicação de multa isolada apenas aos bens do ativo imobilizado que à época do lançamento não havia transcorrido os 48 (quarenta e oito) meses de início da utilização.

Versa o presente lançamento acerca das seguintes imputações fiscais:

- 1) recolhimento a menor do ICMS, no período de janeiro de 2006 a dezembro de 2010, em função de aproveitamento de créditos de ICMS referentes às aquisições de materiais destinados ao uso e consumo do estabelecimento, pelo que se exige ICMS e as Multas de Revalidação e Isolada previstas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente nos arts. 56, inciso II e art. 55, inciso XXVI. A penalidade isolada foi9 majorada partir de fevereiro de 2010 devido à reincidência, conforme o disposto no § 7º do art. 53 da Lei n.º 6.763/75;

- 2) falta de recolhimento do ICMS relativo à diferença de alíquotas por ocasião da entrada dos materiais citados no item anterior, oriundos de outra Unidade da Federação, pelo que se exige ICMS e a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei n.º 6.763/75.

Dada a divergência entre este voto e a decisão majoritária, passa-se a analisar apenas os pontos objeto desta divergência.

1) Exigências relativas às aquisições de pallets

Em relação às exigências relativas as aquisições de pallets, depreende-se que a controvérsia gira em torno do alcance do princípio da não cumulatividade no caso dos autos. Na interpretação da Impugnante o estorno não se justifica uma vez que os pallets, além de alterar a apresentação do produto, são consumidos ou integrados ao produto

final. Por sua vez os fundamentos da Fiscalização residem no mesmo preceito, porém, se situam no campo das restrições extraídas do próprio conceito contido nas regras definidoras do sistema de compensação do ICMS.

Cumprir-se destacar, para delimitar a matéria controvertida, que a discussão está adstrita ao creditamento de ICMS sobre a aquisição de pallets cujas operações posteriores tiveram por destino o mercado externo.

A Impugnante é pessoa jurídica de direito privado que tem por atividade a produção, comercialização e a exportação de produtos.

Verifica-se das informações existentes nos autos, que a Impugnante, nas exportações que realiza, embala seus produtos industrializados não para simples efeito de transporte, mas para protegê-los e proporcionar-lhes maior resistência e durabilidade, garantido sua integralidade até a completa operação de circulação da mercadoria.

Dentre as embalagens utilizadas, estão os pallets.

As mercadorias produzidas pela Defendente por suas características, não podem ficar expostas “ao tempo”, muito menos entrar em contato direto com o solo. Daí porque são colocados sobre os pallets. Estes se constituem na própria embalagem da mercadoria comercializada com o exterior.

Veja-se a comprovação da utilização destes pallets no processo produtivo da Impugnante uma vez que, caso não fossem apostos, não haveria condições da mercadoria ser utilizada.

Por outro lado, as mercadorias produzidas pela Impugnante, necessitam ser embaladas, sob pena, igualmente, de o atrito entre elas (ou sobre elas) causar-lhes sérios danos.

Assim, de acordo com o que pode ser visto nas provas dos autos, as mercadorias são colocados sobre pallets e embalados. Em tais hipóteses, os pallets fazem parte da própria embalagem do produto, sendo, portanto, incorporados à mercadoria.

Tendo em vista este contexto fático, cumpre lembrar que o aproveitamento de créditos do ICMS 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.

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

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

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

II - para comercialização ou prestação de serviço, quando a saída ou a prestação subsequente não forem tributadas ou estiverem isentas do imposto, exceto as destinadas ao exterior.

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

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

.....

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

I - produtos agropecuários;

II - quando autorizado em lei estadual, outras mercadorias.

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 permite o aproveitamento do crédito do material denominado de uso e consumo, mas determina prazo para que esta utilização possa ocorrer.

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 subsequentes:

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

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

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

§ 4º - Após o quadragésimo oitavo período de apuração do imposto, contado a partir daquele em que tenha ocorrido a entrada do bem destinado ao ativo permanente, também não será admitido o abatimento, a título de crédito, da eventual diferença entre o valor total do imposto incidente na operação relativa à entrada do bem e o somatório dos valores efetivamente lançados como crédito nos respectivos períodos de apuração. (grifos não constam do original)

Assim, a Lei n.º 6.763/75 fala de material de embalagem e de bens alheios a atividade do estabelecimento.

Veja-se o que dispõe o art. 66, inciso V do RICMS/MG:

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:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

.....
Da leitura dos dispositivos transcritos verifica-se que o art. 66 do RICMS é que regula o direito de crédito de ICMS nas aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem. Além disso, traz o conceito de embalagem, para dizer que nele se incluem todos os elementos que a componham, a protejam ou lhe assegurem a resistência.

Na alínea "a" do inciso V do art. 66, menciona-se que no conceito de embalagem estão incluídos diversos elementos. Assim, o Regulamento do ICMS não limitou o conceito de embalagem aos elementos que a componham, a protejam ou lhe assegurem a resistência. Esses elementos estão incluídos no conceito de embalagem.

Não há que se confundir os conceitos de embalagem - previsto no art. 66, inciso V, alínea "a", do RICMS/MG - com os de acondicionamento ou reacondicionamento, expressões utilizadas pelo Regulamento para caracterizar uma operação de industrialização.

De fato, estabelece o art. 222 do RICMS/MG que:

Art. 222 - Para os efeitos de aplicação da legislação do imposto:

.....
II - industrialização é qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto ou o aperfeiçoe para o consumo, observado §§ 1º a 3º deste artigo, tais como:

.....
d) a que importe em alterar a apresentação do produto pela colocação de embalagem, ainda que em substituição à original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte de mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento);
.....

O art. 222, inciso II, alínea "d" do RICMS/MG trata de uma questão bastante necessária em vários casos dispostos neste mesmo regulamento. Contudo, a finalidade dos conceitos apresentados no mencionado art. 222 não é para definição de aproveitamento de crédito do imposto pois, neste caso, já existe norma específica, qual seja, o citado art. 66 do mesmo RICMS/02.

Assim, as definições do art. 222 do RICMS/02 não devem ser tomadas como preponderantes para solucionar a controvérsia posta nos presentes autos.

Lembre-se que, não há no caso dos autos, qualquer dúvida de que a Impugnante seja uma indústria. Ou seja, a Impugnante é considerada, para todos os efeitos legais, como industrial em virtude de realizar operações de industrialização na

modalidade transformação e não, na modalidade de acondicionamento ou reacondicionamento.

Nesta linha, os pallets pela Defendente utilizados não se destinam apenas ao transporte das mercadorias comercializadas com o exterior, senão para compô-las, protegê-las e lhes assegurar a resistência.

Ademais, situação preponderante para solucionar a controvérsia dos presentes autos, demonstrando que os pallets integram o produto final da Impugnante, é o fato de que quando remetidas as mercadorias ao estrangeiro, estes componentes não retornam para seu estabelecimento.

Portanto, como a Impugnante é uma empresa industrial por natureza, a matéria dos autos não se aplicam quaisquer entendimentos voltados para empresas comerciais ou mesmo para situações que não sejam de exportação.

Configuram-se situação distintas o fato de uma empresa comercial adquirir materiais de embalagem somente para facilitar o transporte e o fato de uma empresa industrial adquirir talvez os mesmos materiais para o transporte de seus produtos industrializados.

Na situação em análise os pallets têm por função precípua não a facilitação do transporte das mercadorias comercializadas, mas a sua proteção. Tais materiais compõem a embalagem destas mercadorias e, diga-se novamente, não retornam à Impugnante.

Diante dessas constatações, restou plenamente caracterizada a função desempenhada pelos pallets como verdadeiros materiais de embalagem aptos a garantir e assegurar resistência e durabilidade aos produtos de fabricação da Impugnante. Ademais, em se tratando de mercadorias exportadas, estas embalagens não retornam à Impugnante o que configura que as mesmas não se prestam apenas ao transporte e que estão inseridas no custo do produto.

Restando configurado que os pallets cujo crédito foi estornado pela Fiscalização enquadram-se no conceito de materiais de embalagem, conclui-se pelo acerto do aproveitamento de crédito efetuado pela Impugnante.

2) Restrição da aplicação de multa isolada apenas aos bens do ativo imobilizado que à época do lançamento não havia transcorrido os 48 (quarenta e oito) meses de início da utilização

Neste ponto a matéria objeto da discussão diz respeito à aplicabilidade da multa isolada quando o aproveitamento integral do crédito relativo à aquisição de bens do ativo imobilizado já havia se concretizado, ou seja, já haviam transcorridos os 48 (quarenta e oito) meses do início da utilização, quando o lançamento se efetivou.

Assim, para a conclusão deste voto é importante destacar que a própria decisão majoritária considerou que é possível a utilização do crédito do ativo imobilizado à razão de 1/48 (um inteiro e quarenta e oito avos) por mês contado da entrada do bem no estabelecimento.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Com efeito, o art. 66 do RICMS/02 prevê a possibilidade de aproveitamento dos referidos créditos advindos da aquisição de produtos destinados ao ativo imobilizado observando a proporção prevista em seu § 3º, *in verbis*:

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:

.....
§ 3º O abatimento, sob a forma de crédito, do imposto incidente nas operações relativas à entrada de bem destinado ao ativo imobilizado do estabelecimento observará o seguinte:

I - será feito à razão de 1/48 (um quarenta e oito avos) por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada do bem no estabelecimento, ressalvado o disposto no inciso VI;

II - a fração de 1/48 (um quarenta e oito avos) será proporcionalmente aumentada ou diminuída, pro rata die, caso o período de apuração seja superior ou inferior a um mês civil;

III - na hipótese de alienação, transferência, perecimento, extravio ou deterioração do bem, ou de o bem deixar de ser utilizado de forma definitiva na atividade do estabelecimento antes do término do quadragésimo oitavo período de apropriação, não será admitido, a partir do período de apuração subsequente ao da ocorrência do fato, o abatimento de que trata este parágrafo;

IV - além do lançamento em conjunto com os demais créditos, no momento da apuração do imposto, no montante determinado, conforme o caso, pelos incisos I e II deste parágrafo ou pelo § 8º do art. 70 deste Regulamento, o valor do imposto incidente nas operações relativas à entrada de bem destinado ao ativo imobilizado e o crédito correspondente serão escriturados no documento Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP);

V - caso o bem seja transferido em operação interna para outro estabelecimento do mesmo titular antes do término do quadragésimo oitavo mês, contado a partir daquele em que tenha ocorrido sua entrada no estabelecimento remetente, as frações restantes do crédito poderão ser apropriadas no estabelecimento destinatário, desde que a nota fiscal contenha a informação do número de frações ainda não apropriadas e os respectivos valores;

VI - na hipótese de aquisição de bem cuja entrada tenha ocorrido a partir de 1º de maio de 2013, por estabelecimento que se encontre em fase de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

instalação, a primeira fração será apropriada no primeiro período de apuração em que forem realizadas operações de saída de mercadorias ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação, sem prejuízo do disposto no § 14;

VII - nos períodos em que não ocorrerem saídas de mercadorias nem prestações de serviço de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação, fica suspensa a apropriação do crédito, hipótese em que a contagem do prazo de que trata o § 10 do art. 70 deste Regulamento será suspensa;

VIII - caso o bem seja alienado em operação interna não tributada antes do término do quadragésimo oitavo mês, contado a partir daquele em que tenha ocorrido sua entrada no estabelecimento remetente, as frações restantes do crédito poderão ser apropriadas no estabelecimento industrial destinatário, desde que a nota fiscal contenha a informação do número de frações ainda não apropriadas e os respectivos valores. 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:

.....

No caso descrito nos autos, foram aproveitados os créditos de ICMS integralmente de uma só vez, desrespeitando neste particular a regra descrita acima.

A Câmara decidiu pela concessão dos créditos do imposto à razão de 1/48 (um quarenta e oito avos) mês, no período fiscalizado, dos bens, classificados pelo Perito, como do ativo imobilizado, no entanto, manteve integralmente a multa isolada pelo aproveitamento indevido realizado integralmente.

A Multa Isolada exigida neste item tem a seguinte descrição na Lei n.º 6.763/75:

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;

.....

Repita-se, pela importância, que a decisão majoritária, com a qual concordo neste ponto, considerou ser possível a utilização do crédito.

A multa isolada possui natureza sancionatória e decorreria do tributo pago a menor, ou seja, do inadimplemento, conforme nos ensina Sacha Calmon Navarro Coêlho, em seu livro Teoria e Prática das Multas Tributárias, Editora Forense (1992) “*Sanção é pena. A norma jurídica estatuidora de sanção tem por hipótese a prática de um ato ilícito violador de um dever legal ou contratual. (...) No caso da subespécie multa, a norma sancionante tem por hipótese a prática de um ilícito – o descumprimento de algum dever legal ou contratual – e, por consequência, preceito que obriga o infrator a dar dinheiro a título de castigo (sanção).*”

Ocorre que, no momento da autuação parte dos créditos reconhecidos pela Câmara como passíveis de aproveitamento à razão de 1/48 (um quarenta e oito avos) já poderiam ter sido aproveitados integralmente, sendo assim não há que se falar em ilicitude no momento do lançamento.

A obrigação tributária em relação à multa de isolada decorre do lançamento que é a forma constitutiva do crédito tributário, conforme nos ensina Hugo de Brito Machado (Juros de Mora sobre Multas Tributárias. RDDT 180/82, set 2010):

A denominada multa de ofício caracteriza-se pela inafastável necessidade de ação fiscal para que se considere devida. Assim, mesmo em face da jurisprudência que tem predominado, em se tratando de multa de ofício não se pode falar da existência de uma obrigação que a tenha como conteúdo antes de regularmente constituído o crédito tributário. Assim, somente com a lavratura de auto de infração é que se pode considerar devida a multa de ofício. E como em face do auto de infração o contribuinte é notificado a fazer o correspondente pagamento, é a partir daí que se pode cogitar da configuração da mora e, em consequência, do início da incidência dos juros de mora correspondentes.”

Diante disso, a multa isolada somente é devida mediante constituição definitiva a partir do lançamento, o que se dá com o recebimento do Auto de infração e, para que seja aplicada a referida sanção, que tem o ilícito como pressuposto essencial para aplicação da penalidade, deve-se verificar no momento da autuação sua ocorrência, no presente caso, o aproveitamento indevido.

No entanto, o que se verifica da análise dos autos é que em relação aos produtos os quais já poderia haver o aproveitamento integral dos créditos, vez que já decorridos os 48 (quarenta e oito) meses não há que se falar em multa isolada, por não mais haver ilícito ou inadimplemento no momento da verificação fiscal.

Assim, para estes casos, no momento em que o Fisco constatou a irregularidade e promoveu o lançamento o crédito integral já era devido e, portanto, o aproveitamento já não era mais indevido não havendo que se penalizar o contribuinte.

Por este motivo, entendo que a aplicação de multa isolada deve ser restrita apenas aos bens do ativo imobilizado, que à época do lançamento, ainda não havia transcorrido os 48 (quarenta e oito) meses de início da utilização.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, julgo parcialmente procedente o lançamento para excluir as exigências relativas aos pallets e restringir a aplicação de multa isolada apenas aos bens do ativo imobilizado que, à época do lançamento, não havia transcorrido os 48 (quarenta e oito) meses de início da utilização.

Sala das Sessões, 08 de outubro de 2013.

**Luciana Mundim de Mattos Paixão
Conselheira**

CC/MIG