

Acórdão: 15.322/02/3^a
Impugnação: 40.010104936-11
Impugnante: Lavor Serviços e Comércio Ltda.
Proc. S. Passivo: José Gustavo Dias
PTA/AI: 01.000121923-66
Inscrição Estadual: 062.797649.00-60
Origem: AF/Belo Horizonte
Rito: Sumário

EMENTA

CRÉDITO TRIBUTÁRIO - DECADÊNCIA - Inobservância das determinações expressas no art. 173, inciso I, do CTN-Lei n.º 5.172/66, o que determina decaído o direito da Fazenda Pública Estadual de constituir o crédito tributário relativamente aos períodos de 1.993, 1994 e 1995.

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – AQUISIÇÃO DE MATERIAL DE USO E CONSUMO. Evidenciada a apropriação indevida de crédito referentes a notas fiscais de aquisição de mercadorias destinadas a uso consumo. Exclusão dos valores relativos aos produtos enquadrados nas hipóteses dos itens do § 1º do art. 66 da Parte Geral do RICMS/96, nos termos do art. 112, inciso II do CTN.

ICMS – ESCRITURAÇÃO/APURAÇÃO INCORRETA – DIVERGÊNCIA DE VALOR. Evidenciada a escrituração a menor do débito e de lançamento indevido a título de estorno de débito no RAICMS. Infração caracterizada e não contestada pela Impugnante. Exigências mantidas.

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Apropriação indevida de crédito de ICMS referentes a notas fiscais de aquisição de mercadorias sujeitas a substituição tributária. Exclusão das exigências relativas ao gás de cozinha, face ao disposto no item 3, do § 1º, do art. 66, da Parte Geral do RICMS/96.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

A autuação (fls. 597/598), versa sobre a constatação de que mediante conferência de documentos e livros fiscais, o contribuinte, no período de janeiro a abril de 1998, recolheu ICMS a menor, apurado através de recomposição da conta gráfica, em virtude das seguintes irregularidades: aproveitamento indevido de créditos do imposto referente a notas fiscais de aquisição de mercadorias destinadas a uso e

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

consumo do estabelecimento, conforme quadro anexado ao Termo de Ocorrência, quadro I (fls. 11/23); apuração incorreta do imposto no mês de dezembro de 1997 em razão de escrituração a menor do débito e de lançamento indevido a título de estorno de débito de RAICMS, conforme quadro também anexado ao Auto de Infração, quadro 3 (fls. 605); aproveitamento indevido de crédito do imposto referente a Notas Fiscais de aquisição de mercadorias sujeitas a substituição tributária (gelo, gás e creme dental), destinadas a uso e consumo do estabelecimento, conforme demonstrado no quadro 5 anexado ao Auto de Infração.

Inconformada com as exigências fiscais, a Autuada impugna tempestivamente o Auto de Infração (fls. 618/624), por intermédio de procurador regularmente constituído, requerendo, ao final, a procedência da Impugnação.

O Fisco apresenta a manifestação de fls. 641/643 e 650/654, refutando as alegações da defesa, requerendo a improcedência da Impugnação.

Em sessão realizada aos 04/03/2002, após o indeferimento do pedido de perícia formulado pela Impugnante, os Conselheiros Edwaldo Pereira de Salles (Relator), Antônio César Ribeiro (Revisor) e Mauro Heleno Galvão proferem seus votos de mérito, mas o Conselheiro Francisco Maurício Barbosa Simões (Presidente) requer vista dos autos, o que é deferido, nos termos da Portaria n.º 04/2001.

DECISÃO

Decadência

Primeiramente, estão decaídas as exigências referentes ao exercício de 1993, 1994 e 1995.

A referência exata para se concluir se decaído ou não o crédito, é o recebimento do Auto de Infração. No caso dos autos, o recebimento do auto de infração se dera no ano de 2001 (fls. 617). Na contagem estatuída pelo art. 173, I, do CTN, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetivado. Portanto, na data do recebimento do auto de infração, a decadência já alcançara as exigências referente aos exercícios de 1993, 1994 e 1995.

A finalidade da decadência é preservar o ideal primordial de todo ordenamento legal: a paz social. Isto para se evitar que um direito perdesse ilimitadamente ao longo do tempo, quando o seu sujeito ativo permanece inerte diante da busca da satisfação do crédito que lhe assiste.

Considerar o Termo de Ocorrência como referência para se excluir a consumação da hipótese da decadência é restabelecer a intranquilidade social, confrontando frontalmente como princípio da decadência. O Termo de Ocorrência foi uma medida adotada como preparatória para a autuação, onde o Fisco buscava, através

dela, um conhecimento mais amplo da realidade fática ou de direito, para, somente a partir daí, verificar se teria ele ou não subsídios para formalizar o crédito tributário.

Somente após a apreciação dos fatos novos é que o crédito tributário poderia ser formalizado (redação anterior à vigente do art. 58 da CLTA). Formalizar é nada mais que simplesmente constituir na forma precisa. Se o Termo de Ocorrência detivesse toda esta estrutura, desnecessário seria o procedimento que ele encerra, pois seria ele meramente um instrumento sem qualquer razão de existir. Não faria sentidos dois procedimentos com a mesma finalidade dentro um feito administrativo.

Assim, o Termo de Ocorrência tinha uma finalidade, que justificava a sua existência antes do Auto de Infração. Em razão dos procedimentos que se sucediam ao Termo de Ocorrência e do que eles continham, o Auto de Infração poderia nem mesmo ser lavrado. O Auto de Infração, por sua vez, após apurado preliminarmente a sua possibilidade de constituição através do Termo de Ocorrência, tinha e tem a finalidade de apresentar, perante o Contribuinte, o crédito tributário formalizado do qual é ele sujeito passivo, consistindo este ato, por força legal, do lançamento.

O lançamento, uma vez definido na legislação vigente à época, como consubstanciado pelo Auto de Infração e não pelo Termo de Ocorrência, tem-se que o conceito de lançamento previsto no CTN, em seu art. 142, somente é preenchido pelo Auto de Infração. Isto mesmo que o Termo de Ocorrência tenha todo um conjunto de dados, que à primeira vista, possam até parecer os mesmos do citado artigo. No entanto, o fim do Termo de Ocorrência é outro. O cerne da distinção entre o Auto de Infração e o Termo de Ocorrência é que naquele se declara como infringida uma determinada norma tributária legal e se apresenta o crédito tributário decorrente e neste, Termo de Ocorrência, busca-se os dados para se declarar se houve infringência ou não, razão pela qual nem mesmo existe crédito tributário, uma vez ainda reside a incerteza.

Assim, por tudo o que se expôs, nos termos do art. 173, I, do CTN, estão decaídas as exigências referentes ao exercício de 1993, 1994 e 1995, pelo que são excluídas do crédito tributário.

Alegação de que o fisco somara moedas distintas

Há um enorme equívoco por parte do Contribuinte, ao afirmar que o Fisco somara valores em outras moedas com valores em reais. Se, de fato, observasse esta afirmação, realmente estar-se-ia diante de uma aberração. No entanto, não é o que se depreende dos autos. Às fls. 599/605, tem-se o Demonstrativo, sendo que, em uma das colunas, se tem o saldo original, na moeda da época e, em uma coluna paralela tem-se o valor em uma única moeda, que o Real. O somatório dos valores exigidos somente se dá na coluna em que os valores estão expressos em Real. Assim, não procede esta alegação do Autuado.

Alegação de que as exigências estariam contidas em denúncia espontânea

De melhor sorte não está assistido o Contribuinte. Às fls. 501/502, tem-se a cópia da referida denúncia espontânea. A uma simples leitura da mesma, verifica-se que trata-se de outra questão que não envolve qualquer das acusações contidas no Auto de Infração. O período descrito no documento de fls. 501/502 é de janeiro de 1993 a outubro de 1997, enquanto que a exigência do item 1.2 do relatório do Auto de Infração refere-se a dezembro de 1997. Além do mais, anteriormente, a própria Autuada já reconhecera que inexistia relação entre as exigências e a denúncia espontânea (fls. 513, 5º parágrafo). Assim, também improcede esta alegação.

Prova pericial

Entende-se, que o pedido de realização de prova pericial fica prejudicado, em razão do tempo que decorre entre os períodos em que recaem as exigências fiscais e o momento presente, pois muitas das mercadorias de hoje ou o acondicionamento das mesmas, hoje, podem não ser os dos períodos exigidos. Ou seja, a prova pericial, que teria por fim trazer aos autos uma apreciação precisa de um determinado fato, não alcançaria este objetivo. Daí, por que, entender que a mesma encontra-se prejudicada, além de estarem as mercadorias facilmente identificadas nos quadros e nas notas fiscais, sendo, pois, desnecessária à elucidação da questão (art. 116, I, da CLTA).

Exigências não alcançadas pela decadência

Resta, pois, examinar o feito quanto às exigências, nos períodos não alcançados pela decadência.

Exigência do item 1.1.

A Autuada incorre em erro ao interpretar que tudo o que integra o custo do produto final comercializável gera direito a crédito. Com todo o respeito, não é o que dispõe a legislação. O que efetivamente gera direito a crédito é o que se encontra elencado nos incisos do art. 66 do RICMS/96 e nos itens do § 1º do mesmo artigo. O que é de uso e consumo, somente gerará o direito ao crédito a partir de 1º de janeiro de 2003.

Vê-se que as mercadorias sobre as quais recaem as exigências fiscais são descartáveis e, portanto, não são do ativo permanente. Assim, não se enquadram no direito previsto no art. 66, II, a.1, da Parte Geral do RICMS/96.

No entanto, analisando uma a uma das mercadorias contidas nas notas fiscais e que foram objeto da glosa fiscal, algumas efetivamente carregam consigo uma característica de embalagem. Sendo embalagem, gera o direito ao crédito, nos termos do item 1, do § 1º, do art. 66, da Parte Geral do RICMS/96.

O copo de plástico pode ser utilizado para o acondicionamento das bebidas que vêm envasadas em bojões ou até mesmo para o acondicionamento de sobremesas.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nesta situação, é ele embalagem e como tal gera direito ao crédito, nos termos do art. retro citado. Além do mais, esta suposição é perfeitamente admissível dado à atividade do estabelecimento autuado. Como não se pode afirmar que **todos** os copos de plástico não tenham sido utilizados como embalagens, há que se aplicar o art. 112, II, do CTN. Assim, há que se excluir das exigências do item 1.1. do relatório do Auto de Infração todas aquelas referente a aquisições de copos plásticos.

Da mesma forma, os guardanapos também têm podem ser tidos como embalagens, pois, também de acordo com a atividade do estabelecimento autuado, a venda um salgado ou de pão-de-queijo, por exemplo, podem ser entregues diretamente ao cliente acondicionado no guardanapo, seja ele de balcão ou não. Da mesma forma, as forminhas, que, como é público e notório, em muitas das vezes, já condiciona o salgado. E, também, do sacos de papel, que também condicionam mercadorias. Tal como os copos plásticos, como não se pode afirmar que **todos** os guardanapos, as forminhas e os sacos de papel não tenham sido utilizados como embalagens, há que se aplicar o art. 112, II, do CTN. Assim, há que se excluir das exigências do item 1.1. do relatório do Auto de Infração todas aquelas referente a aquisições de guardanapos, as forminhas e os sacos de papel.

Igual tratamento entendimento deve se dar ao prato plástico, pode ter ele também a finalidade de embalagem. É o que se vê, comumente, na venda de porções. Da mesma forma, o espeto de bambu/madeira e palitos para churrasco, que apesar de serem invólucros, também condicionam sustentando o produto. Estes, também, como os retro referidos, como não se pode afirmar que **todos** não tenham sido utilizados como embalagens, há que se aplicar o art. 112, II, do CTN, para excluir das exigências do item 1.1. do relatório do Auto de Infração todas aquelas referente a aquisições de prato plástico, espeto de bambu/madeira e palitos para churrasco.

Por fim, também quanto a rolo de pvc fácil pack, filmito, rolito, bobina aderente PVC goodyer, película de polietileno, película/bobina PEAB ou PEBD virgem, vitafilm esticável, filme good esticável e magipack, pois estes produtos podem ser aplicados sobre alimentos. É o caso de sanduíches e saladas de frutas, por exemplo. Não somente têm uma função higiênica, mas também têm uma função de embalar o produto. De maneira não diferente dos demais, como não se pode afirmar que **todos** não tenham sido utilizados como embalagens, há que se aplicar o art. 112, II, do CTN, para excluir das exigências do item 1.1. do relatório do Auto de Infração todas aquelas referente a aquisições de rolo de pvc fácil pack, filmito, rolito, bobina aderente PVC goodyer, película de polietileno, película/bobina PEAB ou PEBD virgem, vitafilm esticável, filme good esticável e magipack.

Quanto aos demais produtos constantes do item 1.1., correta é a exigência fiscal, pois não se enquadram nas hipóteses do art. 66 da Parte Geral do RICMS/96.

Nem mesmo, os demais produtos se enquadram como produtos intermediários. Se assim se enquadrassem, estar correto o procedimento da Autuada, nos termos do item 2, do § 1º, do art. 66, da Parte Geral do RICMS/96. E não são produtos intermediários, pois não necessariamente integram o produto final, como prescreve a Instrução Normativa SLT 01/86. É o caso da bandeja, é o caso de talheres,

quaisquer que sejam eles, forros de celofane, folhas de alumínio e sacos de lixo, por exemplo.

A alegação da Autuada de que estaria a se ferir o princípio da não cumulatividade há que ser descartada, ante a competência deste Conselho, limitada aos preceitos do art. 88, mais especificamente inciso I, da CLTA. Se há legislação infra-constitucional vigente, não se pode negar vigência à mesma ou dizê-la inconstitucional.

Exigência do item 1.2.

Quanto à exigência contida no item 1.2. do Relatório do Auto de Infração, apuração incorreta do imposto no mês de dezembro de 1997 em razão de escrituração a menor do débito e de lançamento indevido a título de estorno de débito de RAICMS, conforme quadro também anexado ao Auto de Infração, Quadro 3 (fls. 605), a Autuada em sua peça de defesa nem mesmo se manifestou.

O Fisco trouxe aos autos cópia do LRAICMS, onde consta a redução indevida da base de cálculo. A exigência fiscal encontra-se perfeita e claramente demonstrada nos autos, às fls. 605, além de minuciosamente detalhada às fls. 513/515. Portanto, correta a exigência contida no item 1.2. do relatório do Auto de Infração.

Exigência 1.3

Quanto a esta exigência, a única exclusão necessária se refere ao gás de cozinha, pela razão da atividade do estabelecimento Autuado. Apesar de o Fisco ter afirmado que o referido produto era utilizado, em sua integralidade, para o resfriamento de bebidas, não pode admitir sem uma prova efetiva. A autuada produz alimentos e fornece alimentação. Para tanto, utiliza-se do gás GLP. Como se pode ver às fls. 306, por exemplo, apenas o continente é maior 45 kg. Mas, o gás é o mesmo. Daí, porque, não se pode afirmar que tenha sido ele utilizado exclusivamente no resfriamento de bebidas. Diante da dúvida, e em razão do disposto no item 3, do § 1º, do art. 66, da Parte Geral do RICMS/96, as exigências decorrentes de entradas de gás GLP, há que serem excluídas.

Quanto ao gelo, há que ser mantido, pois não se trata de produto intermediário e nem mesmo indispensável à consecução do produto final. É certo que estes estabelecimentos dispõem de *freezers* e balcões refrigerados e o gelo é utilizado para outros fins que não geram o direito ao crédito, como afirmado pelo Fisco, como para refrigerar bebidas (último parágrafo, fls. 642).

Quanto ao creme dental, também correto está a exigência fiscal, pois o detentor do crédito do ICMS/ST é o consumidor final e não a Autuada. Assim, é a Autuada parte ilegítima para se servir do referido crédito.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, inicialmente, em preliminar, à unanimidade, em indeferir se o pedido de perícia formulado pela Impugnante. Dando prosseguimento ao julgamento anterior, ocorrido em 04/03/02, conforme os termos da Portaria n.º 4, de 19/02/2001, pelo voto de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento para: 1) reconhecer a decadência quanto aos períodos de 1993, 1994 e 1995; 2) quanto as exigências do item 1.1, excluir os valores relativos a copos de plásticos, guardanapos, forminhas, sacos de papel, prato de plástico, rolo de pvc fácil pack, filmito, rolito, bobina aderente PVC goodyer, película de polietileno, película/bobina PEAB ou PEBD virgem, vitafilm esticável e magipak, fundando-se no art. 112, inciso II do CTN, e ainda, espeto de bambu/madeira e palitos para churrasco; quanto as exigências do item 1.3, excluir apenas quanto a mercadoria gás de cozinha. Vencidos , em parte: O Conselheiro Edwaldo Pereira de Salles que apenas excluía do item 1.1, os pacotes de papel e quanto ao item 1.3, excluía o gás de cozinha; o Conselheiro Mauro Heleno Galvão, que excluía além dos pacotes de papel (item 1.1) e do gás de cozinha (item 1.3), reconhecia a decadência dos períodos de 1993, 1994 e 1995; e o Conselheiro Antônio César Ribeiro, que reconhecia a decadência dos períodos de 1993, 1994 e 1995, quanto ao item 1.1 mantinha apenas quanto a palitos e talheres, e quanto ao item 1.3 mantinha apenas quanto a creme dental. Designado Relator o Conselheiro Francisco Maurício Barbosa Simões. Decisão sujeita ao disposto no art. 139 da CLTA/MG, salvo na hipótese de interposição de Recurso de Revisão pela Fazenda Pública Estadual. Participou, também, do julgamento o Conselheiro Thadeu Leão Pereira (Revisor).

Sala das Sessões, 13/03/02.

Aparecida Gontijo Sampaio
Presidente

Francisco Maurício Barbosa Simões
Relator

MLR