

Acórdão: 17.252/06/2^a Rito: Sumário
Impugnação: 40.010118186-71
Impugnante: Panmol Indústria Comércio e Serviços Ltda.
PTA/AI: 01.000152312-49
Inscr. Estadual: 687.846388.00-79
Origem: DF/Ipatinga

EMENTA

NÃO INCIDÊNCIA – DESCARACTERIZAÇÃO – BENEFICIAMENTO. Incide o ICMS, e não o ISSQN, sobre a atividade de industrialização quando esta se refere a beneficiamento de mercadoria em etapa da cadeia de circulação, ou seja, trata-se de operação relativa à circulação de mercadorias. Entretanto, a exigência da Multa Isolada, capitulada no inciso VII, artigo 55, Lei n.º 6.763/75, evidencia-se incorreta face à inadequação do tipo descrito na citada norma à conduta da Impugnante. Mantidas as exigências fiscais remanescentes. Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Versa a presente autuação fiscal sobre as exigências de ICMS e Multas de Revalidação e Isoladas, capituladas respectivamente, nos artigos 56, inciso II; 54, inciso VI e 55, inciso VII todos da Lei n.º 6.763/75.

A exigência do imposto surgiu a partir do trabalho de Verificação Fiscal Analítica, no período de 1º de janeiro de 2001 a 30 de setembro de 2005, tendo sido imputado à Autuada falta de recolhimento do ICMS relativo às industrializações realizadas, na maioria das vezes, para as empresas Vamtec S/A e Cristal Química Ind. Com. Ltda.

A apuração dos valores relativos às industrializações foi feita com base nas notas fiscais de prestação de serviços emitidas pela Autuada.

Foi constatado também que, nas notas de retorno da industrialização não constavam os valores das notas fiscais emitidas pelo estabelecimento de origem, conforme item 5.1 do Anexo III do RICMS/02.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, por seu representante legal, Impugnação às fls. 782/793, aos argumentos que se seguem resumidamente:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- o Estado extrapolou a sua competência tributária ao entender que existiu fato gerador do ICMS, pois o serviço prestado está inserto no campo de incidência do ISSQN, nos termos dos itens 7.09 e 14.05 da Lei Complementar n.º 116/03;

- foca os seus serviços basicamente nas atividades de secagem, moagem e principalmente reciclagem;

- a fiscalização alega que, por constituir etapa intermediária à comercialização, este tipo de serviço seria alcançado pelo ICMS, porém esta etapa de serviços seria um custo de industrialização para seus clientes, pois forma o preço final do produto, sendo assim tributado pelo ICMS no ato da venda desse produto;

- como o valor dos serviços prestados é incorporado à precificação como custo de industrialização dos seus clientes, estes estão recolhendo de forma legal o ICMS aos cofres do Erário estadual;

- pode ser fiscalizada pelo município, e ser exigido o recolhimento do ISSQN, haja vista que não há ordenamento jurídico específico que venha derrubar os itens 7.09 e 14.05 da Lei Complementar n.º 116/03;

- a multa aplicada é abusiva e ilegal ferindo os princípios tributários da capacidade contributiva, aplicando a SEF/MG multa confiscatória, o que é vedado, pois todo seu ativo imobilizado é de valor inferior à mesma;

- ao permanecer o montante de multa e juros aplicado ocorrerá seu fechamento e o fim do sustento de pessoas que dela dependem direta e indiretamente;

- os juros de mora como as multas, que representam um decréscimo patrimonial, têm caráter de reparação e de penalidade constituindo-se em acessório do principal e, nesta qualidade, conforme artigos 58 e 59 do Código Civil, acompanha o principal, constituindo-se, a partir daí, um todo indivisível;

- assim, se na edição das normas relativas à obrigação principal, é compulsória a observância de princípios constitucionais de limitação ao poder de tributar, da mesma forma, nas normas que dispõem sobre obrigações acessórias também devem observar as mesmas limitações;

- cita doutrina e afirma que o Fisco poderia, sim, ter-lhe advertido, haja vista que a não inserção do valor na nota fiscal de retorno não trouxe nenhum prejuízo ao Erário estadual, desta forma o Princípio da Razoabilidade seria respeitado.

Ao final, requer seja a impugnação conhecida e provida na íntegra.

O Fisco se manifesta às fls. 857/861, contrariamente ao alegado pela Defesa, aos fundamentos que passamos a sintetizar:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- em trabalho de verificação fiscal foi constatado que a Impugnante realizou operações de beneficiamento de matérias-primas, principalmente para as empresas Vamtec S/A e Cristal Química Indústria e Comércio Ltda., sendo que os produtos resultantes destas são utilizados pelos clientes em seus processos produtivos, caracterizando que as operações realizadas são parte de uma cadeia de produção, estando, assim, no campo de incidência do ICMS;

- a Impugnante reforça esta tese quando afirma às fls. 784 que esta etapa de serviços seria um custo de industrialização para os clientes da Autuada;

- o principal cliente da Impugnante afirma em carta às fls. 19/22 que os produtos Fluorita, Alumina Filtro Saturada, Carbovam, Sucata Refratária e Óxido de Alumínio são utilizados como matérias-primas em seus processos produtivos;

- transcreve consultas e acórdãos tratando da matéria;

- a base de cálculo do ICMS incidente nas operações de industrialização foi formada a partir dos valores constantes nas notas fiscais de prestação de serviços;

- as penalidades das obrigações acessórias seguem o estabelecido pelos artigos 54, inciso VI da Lei nº 6.763/75, 251, inciso VI, alínea “g” do RICMS/2002 e 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75 e artigo 56, inciso II;

- o artigo 88 da CLTA/MG veda apreciação de declaração de não aplicabilidade da lei pelo Egrégio Conselho.

Pede, ao final, que seja julgado procedente o lançamento.

DECISÃO

Versa a presente autuação fiscal sobre as exigências de ICMS e Multas de Revalidação e Isoladas, capituladas respectivamente, nos artigos 56, inciso II; 54, inciso VI e 55, inciso VII todos da Lei n.º 6.763/75, em face da imputação fiscal de falta de recolhimento do imposto relativo às industrializações realizadas, na maioria das vezes, para as empresas Vamtec S/A e Cristal Química Ind. Com. Ltda.

Tal exigência surgiu a partir do trabalho de Verificação Fiscal Analítica, no período de 1º de janeiro de 2001 a 30 de setembro de 2005, sendo que a apuração dos valores relativos às industrializações foi feita com base nas notas fiscais de prestação de serviços emitidas pela ora Impugnante.

A Fiscalização afirma ainda que, nas notas de retorno da industrialização não constavam os valores das notas fiscais emitidas pelo estabelecimento de origem, conforme item 5.1 do Anexo III do RICMS/02.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Desta forma, resulta o lançamento ora em apreciação do ato de o Fisco ter apurado, através de notas fiscais autorizadas pelo Município e cotejo com notas fiscais de saída, que a Defendente realizava beneficiamento em material recebido de terceiros, por encomenda destes, sem se debitar pelo imposto incidente na industrialização.

Entende a Impugnante que a atividade sujeita-se à tributação pelo ISSQN, nos termos dos itens 7.09 e 14.05 da lista anexa à Lei Complementar n.º 116/03.

Consta dos autos à fls.19 e 20, declaração da empresa Vamtec S/A por meio da qual o engenheiro metalúrgico esclarece que os produtos originários da empresa ora Impugnante são matérias-primas utilizadas na fabricação de diversas mercadorias em sua empresa, que posteriormente serão vendidas para siderúrgicas e utilizadas por elas durante o refino secundário objetivando uma maior limpidez do aço.

A tributação pelo ICMS nas operações com destino à industrialização encontra-se amparada pela suspensão da incidência do ICMS, seja quando da remessa, seja quando do retorno da industrialização (beneficiamento), conforme se vê pelos itens 1 e 5 do Anexo III ao RICMS/96 e 02, mas não quanto ao agregado pela industrialização/beneficiamento. Senão vejamos:

Item 1 - Saída de mercadoria ou bem, destinados a conserto, reparo ou industrialização, total ou parcial, ressalvadas as operações, para fora do Estado, de remessa ou retorno de sucata e de produto primário de origem animal, vegetal ou mineral, casos em que a suspensão da incidência do imposto fica condicionada aos termos fixados em protocolo celebrado entre este Estado e outra unidade da Federação, observado o disposto nas notas "2" a "4", ao final deste Anexo.

.....

Item 5 - Saída de mercadoria de que tratam os itens anteriores, em retorno ao estabelecimento de origem, sem prejuízo do imposto devido pela industrialização ou pelo emprego de mercadoria em decorrência de serviço, quando for o caso.

Item 5.1 - Na hipótese deste item, sem prejuízo dos demais requisitos exigidos na legislação, no campo "Dados Adicionais" da nota fiscal que acobertar a operação deverá constar o número, a série, a data de emissão e o valor da nota fiscal emitida pelo estabelecimento de origem.

....."

Até 31 de agosto de 2001, no retorno de mercadoria remetida para industrialização, no Estado, ocorria diferimento para o ICMS incidente sobre esta,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

conforme dispunha o item 35 do Anexo II do RICMS/96. Todavia, este item foi revogado pelo Decreto n.º 41.858/01 (artigo 5º, inciso I). A partir de então, há que destacar-se o imposto incidente sobre a industrialização e materiais empregados no processo, na nota fiscal de retorno do produto industrializado.

Quanto à questão de a secagem, moagem e reciclagem dos produtos recebidos constituir-se prestação de serviço inserta no campo de incidência do ISSQN ou do ICMS, não vemos nos autos elementos a acobertar a tese defendida pela ora Impugnante.

O Regulamento do ICMS de Minas Gerais, buscando norma contida no Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados - RIPI, apresenta o conceito de industrialização, tanto no texto anterior aprovado pelo Decreto n.º 38.104/96, quanto no texto hoje em vigor aprovado pelo Decreto n.º 43.080/02, *in verbis*:

“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 o disposto nos §§ 1º e 2º, tais como:

.....
b - a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento);

.....”

A análise da norma acima transcrita à luz dos dispositivos contidos na lista anexa à Lei Complementar n.º 56/87, invocados pela Impugnante, permite a conclusão de que seria objeto de tributação pelo ISSQN o beneficiamento de "objetos não destinados à industrialização ou comercialização".

A Lista de Serviços anexa à Lei Complementar n.º 116/03, no item 14.05, também contempla o rol de serviço ali apresentado como sujeito à tributação municipal pelo ISSQN, sem referência à destinação. Contudo, cabe interpretação teológica.

Quando o beneficiamento se dá em objeto por encomenda de usuário final, isto é, aquele que manda beneficiar tal bem para uso próprio sem ter por fim a industrialização/comercialização, a competência tributária sobre a atividade é do Município. Entretanto, se esse beneficiamento se caracteriza como fase do processo

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

produtivo do bem , isto é, da cadeia produtiva para a nova industrialização e posterior comercialização, a atividade será tributada pelo ICMS.

É também o entendimento esposado pela DOET/SLT/SEF, presente nas Consultas n.º 081/2004 e 178/2004 trazidas à colação na manifestação fiscal (fls. 159/160).

Cumprе ressaltar que o trabalho desenvolvido pela Fiscalização foi a Verificação Fiscal Analítica. Neste sentido, importa esclarecer que se o contribuinte se achar com direito a algum crédito por aquisição de insumos para o beneficiamento, cumpre-lhe dele se apropriar, ainda que extemporaneamente, antes que ocorra a decadência.

Destaque-se, também, o entendimento de que, ainda que não configurado o cumprimento do item 5.1 do Anexo III do RICMS/02, não seria possível manter-se a exigência da Multa Isolada capitulada no inciso VII do artigo 55 da Lei n.º 6.763/75, por incabível à espécie. A partir da penalidade exigida, percebe-se que o Fisco entendeu que foi descumprida a obrigação de emitir documentos fiscais com o destaque do ICMS devido na operação.

Necessária se faz a análise pormenorizada do tipo descrito no citado inciso VII do artigo 55 da Lei n.º 6.763/75, para verificação da perfeita aplicação da penalidade prevista em face da constatação de falta de consignação em documento fiscal que acoberta a operação, do imposto. Assim temos o texto do citado dispositivo legal:

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

.....

VII - por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação base de cálculo diversa da prevista pela legislação ou quantidade de mercadoria inferior à efetivamente saída - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;

.....” (grifamos)

Esclarecemos que o dispositivo acima transcrito está com a redação em vigor na data do presente julgamento a qual entendemos cabível à luz das disposições contidas no artigo 106 do Código Tributário Nacional.

A conduta descrita na norma sancionatória, vigente na data do julgamento, é a consignação em documento fiscal de “base de cálculo diversa da prevista pela legislação”. Entretanto, o questionamento dos autos é a falta de recolhimento do ICMS

que o Fisco considera incidente sobre a industrialização realizada. Neste ponto cabe o questionamento: qual seria a base de cálculo da operação realizada na hipótese em apreciação uma vez que o contribuinte entendia que a industrialização por ele realizada não estava sujeita ao ICMS?

Se o contribuinte entendia que à época da ocorrência das operações a tributação correta da industrialização que fazia era pelo ISSQN, tendo inclusive emitido notas fiscais de serviço das quais se valeu o Fisco para formalização da presente autuação, não há que se falar em fixação de base de cálculo para esta operação.

Para aplicação das penalidades no campo tributário, por se tratar de norma sancionatória, deve-se ter em mente os mesmos ditames do direito penal e para tanto deve o tipo descrito na norma sancionatória guardar estrita consonância com a conduta tida como faltosa ou delituosa. No caso em tela, a norma determina como conduta a ser punida “*consignar em documento fiscal que acobertar a operação (...) base de cálculo diversa da prevista pela legislação.*”

Assim se manifesta sobre a matéria o ilustre jurista Rogério Greco em seu Curso de Direito Penal:

“Tipicidade quer dizer, assim, a subsunção perfeita da conduta praticada pelo agente ao modelo abstrato previsto na lei penal, isto é, a um tipo penal incriminador, ou , conforme preceitua Muñoz Conde:

“é a adequação de um fato cometido à descrição que dele se faz na lei penal. Por imperativo do princípio da legalidade, em sua vertente do *nullum crimen sine lege*, só os fatos tipificados na lei penal como delitos podem ser considerados como tal.”

A adequação da conduta do agente ao modelo abstrato previsto na lei penal (tipo) faz surgir a tipicidade formal ou legal. Essa adequação deve ser perfeita, pois, caso contrário, o fato será considerado formalmente atípico.”

No caso em tela, a imputação fiscal feita à Impugnante não é deixar de consignar a base de cálculo, mas deixar de incluir na base de cálculo os valores relativos à parcela da industrialização.

Frisamos que o legislador estadual estabeleceu penalidade própria por falta de requisito essencial na nota fiscal, qual seja, aquela determinada pelo inciso VI do artigo 54 da Lei n.º 6.763/75, também exigida nos presentes autos. Impossível também a exigência de duas penalidades pela mesma falta imputada ao Contribuinte.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, quer se analise a norma punitiva por qualquer prisma, não verificamos como aplicá-la à matéria tratada nos presentes autos.

Portanto, de todo o acima exposto, verifica-se ilegítima a exigência constante do Auto de Infração em comento relativamente à Multa Isolada capitulada no inciso VII do artigo 55 da Lei n.º 6.763/75, devendo entretanto, prevalecer as exigências de ICMS, Multa de Revalidação e da Multa Isolada prevista no inciso VI do artigo 54 da mesma Lei n.º 6.763/75.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para excluir a Multa Isolada capitulada no artigo 55, inciso VII da Lei n.º 6.763/75. Participaram do julgamento, além da signatária, os Conselheiros Lúcia Maria Bizzotto Randazzo (Revisora), Luiz Fernando Castro Trópia e Edvaldo Ferreira.

Sala das Sessões, 11/12/06.

**Luciana Mundim de Mattos Paixão
Presidente/Relatora**

lmmp/vsf