

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.844/10/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000166000-94
Impugnação: 40.010128106-31
Impugnante: Rede Gusa Indústria e Comércio Ltda.
IE: 672001522.00-96
Origem: DF/Sete Lagoas

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - BEM DO ATIVO PERMANENTE - PROPORCIONALIDADE. Constatou-se recolhimento a menor do imposto, tendo em vista o aproveitamento de créditos relativos a aquisições de bens do ativo permanente, sem que fosse observada a proporcionalidade prevista no art. 66, § 3º da Parte Geral do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS e multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6763/75.

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - ENERGIA ELÉTRICA E/OU SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO - Constatou-se aproveitamento indevido de créditos de ICMS destacados em notas fiscais de prestação de serviço de comunicação. Exigências de ICMS e da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada, prevista no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75. Infração caracterizada nos termos do art. 66, incisos I e III, c/c §§ 2º e 4º da Parte Geral do RICMS/02.

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - BEM ALHEIO À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO. Constatou-se o aproveitamento indevido de créditos de ICMS provenientes de aquisições de bens alheios à atividade do estabelecimento, em desacordo com o art. 20, § 1º da Lei Complementar nº 87/96, art. 70, inciso XIII do RICMS/02 e Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98, que vedam a apropriação desses créditos. Exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.

ALÍQUOTA DE ICMS – DIFERENCIAL – FALTA DE RECOLHIMENTO. Constatou-se 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 e ao ativo imobilizado, conforme previsto no § 1º do art. 42 do RICMS/02, acarretando as exigências de ICMS e Multa de Revalidação, prevista no inciso II do art. 56 da Lei nº 6763/75.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Da Autuação

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A autuação versa sobre o recolhimento a menor do ICMS devido, no período de abril a junho de 2007 e no mês de janeiro de 2008, apurado após a recomposição da conta gráfica, em razão de aproveitamento indevido de crédito de imposto proveniente de aquisição de serviços de comunicação, de bem alheio a atividade do estabelecimento e de aproveitamento integral de crédito nas aquisições de bem do ativo permanente, sem que fosse observada a proporcionalidade prevista no art. 66, § 3º da Parte Geral do RICMS/02.

Foi constatada também a falta de recolhimento do ICMS, no período de 01/05 a 11/07, decorrente do diferencial de alíquota devido nas aquisições de mercadorias oriundas de outras Unidades da Federação e destinados ao uso e consumo e ativo permanente do estabelecimento.

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, todos da mesma lei.

O Fisco instruiu o processo com os seguintes documentos: Auto de Início da Ação Fiscal – AIAF (fls. 02); Auto de Infração – AI (fls. 03/04); Demonstrativo de Correção Monetária e Multas – DCMM (fls. 05/06); Relatório Fiscal (fls. 07/08); Recomposição da Conta Gráfica (fls. 09/12); Memória de Cálculo (fls. 13/18); Relação das Notas Fiscais de Entrada ref. Estorno Crédito (fls. 20/28); cópias das Notas Fiscais de Entrada ref. estorno de crédito (fls. 29/331); livro Registro das Entradas (fls. 332/476); Relação das Notas Fiscais de Entrada ref. Diferença de Alíquota (fls. 478/483); cópias das Notas Fiscais de Entrada ref. diferença de alíquota (fls. 484/580); e livro Registro de Entradas (fls. 581/666).

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu representante legal, Impugnação às fls. 675/681, alegando, em síntese, que:

- adquiriu e continua a adquirir os produtos em análise para utilização e consumo imediato e integral em seu processo industrial, razão pela qual eles compõem seu custo de produção. Ademais, os produtos mencionados na peça acusatória foram adquiridos e totalmente utilizados na reforma do alto forno ou em seu processo produtivo;

- a matéria jurídica em discussão diz respeito ao princípio da não cumulatividade do ICMS, segundo o qual o tributo somente deve alcançar a “mais-valia”, ou seja, a margem de remuneração do contribuinte em cada etapa da circulação de bens ou serviços;

- como a Fazenda Pública Estadual não tem como verificar cada processo industrial individualmente, analisando suas especificidades, adota presunção e generalização quanto à denominação de produtos, cuja aquisição e utilização podem ou não dar azo ao aproveitamento de crédito do ICMS;

- na peça acusatória consta como “ICMS – créditos estornados” o valor de R\$ 42.029,93 (quarenta e dois mil, vinte e nove reais e noventa e três centavos) para o exercício de 2008. Todavia, o aproveitamento relativo ao mês em comento foi de R\$

15.263,26 (quinze mil, duzentos e sessenta e três reais e vinte e seis centavos), merecendo reforma a peça acusatória.

No que tange à arguição de ausência de recolhimento de diferenças de ICMS em operações interestaduais, rechaça a exigência, uma vez que todas as mercadorias foram adquiridas para utilização e consumo integral em seu processo industrial.

Transcreve excertos do Acórdão nº 19.507/10/3ª, deste Conselho, para embasar suas alegações.

Ao final, requer a suspensão da exigibilidade do crédito tributário relativo ao tributo e multas exigidas, embasando-se no art. 151, inciso III do Código Tributário Nacional (CTN) e por entender que restou demonstrado que ocorreu o aproveitamento de crédito de ICMS, à luz da legislação aplicável ao caso, e que as exigências referentes ao diferencial de alíquota não se aplicam ao caso em espécie.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização, em bem fundamentada Manifestação de fls. 695/701, refuta as alegações da defesa, sob os seguintes argumentos, em síntese:

- a peça fiscal foi lavrada segundo os preceitos da legislação tributária vigente e embasada na documentação probante anexa aos autos;
- conforme se verifica na planilha de fls. 21 às 27, na coluna aplicação, carece de sustentação, a alegação da defesa de que a aquisição dos produtos foi para utilização e consumo imediato e integral em seu processo industrial;
- o crédito relativo a material de construção/reforma, tais como: chapa grossa usada no revestimento externo do alto forno, tubos de 3” e 6” usados na canalização de água e telhas, viga e perfis I e U usados na construção de cobertura, foi glosado porque está em desacordo com os dispositivos legais;
- não há que se falar em desobediência ao princípio da não cumulatividade, considerando que foi efetuada a recomposição da conta gráfica com a manutenção dos créditos que não foram objeto de questionamento, desta forma, o trabalho fiscal encontra-se devidamente respaldado no art. 28 da Lei nº 6763/75;
- a Fazenda Pública não adota a presunção e a generalização quanto à denominação de produtos cuja aquisição e utilização podem ou não ser objeto de creditamento do ICMS, pois a própria legislação tributária define o conceito da aplicação dos produtos no processo produtivo;
- quanto ao valor de ‘ICMS – créditos estornados’ no ano de 2008, trata-se tão somente da dinâmica na apuração do débito e crédito, ou seja, o saldo credor do mês anterior é compensado no mês seguinte e assim sucessivamente;
- conforme disposto no livro registro de entradas (fls. 583 às 610), a Impugnante classificou as operações como sendo de uso e consumo ou ativo permanente. Assim, estão sujeitas ao recolhimento do imposto resultante da aplicação do percentual relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, conforme disposto no inciso II do art. 2º c/c os incisos I e II do § 1º do art. 42 do RICMS/02;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- embora não contestado, foi realizado também o estorno dos créditos de ICMS relativos às aquisições de serviços de comunicação, cujo crédito foi apropriado sem observar a proporção das operações que destinaram mercadorias ao exterior, em relação às operações totais do estabelecimento.

Requer a procedência do lançamento.

DECISÃO

Conforme relatado o presente lançamento decorre da constatação fiscal de que a Autuada promoveu recolhimento a menor de ICMS, no período de abril a junho de 2007 e no mês de janeiro de 2008, apurado após a recomposição da conta gráfica, em razão de aproveitamento indevido de crédito de imposto proveniente de aquisição de serviços de comunicação, de bem alheio à atividade do estabelecimento e de aproveitamento integral de crédito nas aquisições de bem ativo permanente, sem que fosse observada a proporcionalidade prevista no art. 66, § 3º da Parte Geral do RICMS/02.

Apurou também a Fiscalização, que houve falta de recolhimento do ICMS, no período de 01/05 a 11/07, relativo ao diferencial de alíquota (diferença entre alíquota interna e a interestadual) devido nas aquisições de bens ou mercadorias oriundas de outras Unidades da Federação e destinadas ao uso e consumo e ao ativo permanente da empresa.

Destaca-se, inicialmente, que a Impugnante não contestou as exigências decorrentes do estorno dos créditos de ICMS relativos às aquisições de serviços de comunicação, cujo crédito de ICMS foi apropriado sem observância da proporcionalidade das operações que destinaram mercadorias ao exterior, em relação às operações ou prestações totais do estabelecimento, nos termos do § 2º, alínea “b” do inciso I do art. 66 da Parte Geral do RICMS/02, transcritos a seguir:

RICMS/02:

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:

(...)

§ 2º Dará direito de abatimento do imposto incidente na prestação, sob a forma de crédito, a utilização de serviço de comunicação:

I - até 31 de dezembro de 2010, somente:

(...)

b) por estabelecimento que promova operação que destine ao exterior mercadoria ou que realize prestação de serviço para o exterior, na proporção destas em relação às operações ou prestações totais;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em face dos dispositivos citados, notadamente em relação à proporção entre as operações para o exterior e o faturamento total, a Fiscalização apurou, conforme planilhas de fls. 21/28, o crédito a ser estornado, referente ao serviço de telecomunicação utilizado.

Não há, também, questionamento objetivo quanto às exigências decorrentes da constatação de aproveitamento indevido de créditos de ICMS sem que fosse observada a proporcionalidade prevista no art. 66, § 3º da Parte Geral do RICMS/02, relativos a aquisições de bens do ativo permanente.

Ressalta-se, contudo, que tais irregularidades restaram demonstradas nos autos e, portanto, correto o crédito tributário apurado, a elas relativo.

Verifica-se, outrossim, que não restou demonstrada nos autos a argumentação da Impugnante de que os produtos em exame foram adquiridos para utilização e consumo imediato e integral em seu processo produtivo, conforme se verá.

Não se pode olvidar que a LC nº 87/96, em consonância com o estabelecido no artigo 146, da Constituição Federal de 1988 (CF/88), autorizou o aproveitamento de crédito do imposto pago nas aquisições de mercadorias e bens do ativo permanente, uma vez que as aquisições destinadas a uso ou consumo ainda não foram validadas no tocante ao crédito. Examine-se.

O art. 20 da mencionada lei, assim prescreve:

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.

Por sua vez, o § 1º do dispositivo retrocitado limitou o alcance do crédito, restringindo-o em relação às operações de aquisição de bens ou mercadorias não tributadas, inclusive as isentas, bem como em relação aos chamados bens alheios à atividade do estabelecimento, *in verbis*:

§ 1º Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.

O RICMS/02, em consonância com o disposto no art. 31, inciso III da Lei nº 6763/75, disciplinou a matéria:

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:

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II - à entrada de bem destinado ao ativo permanente do estabelecimento, observado o disposto nos §§ 3º, 5º e 6º deste artigo;

(...)

3º - O abatimento, sob a forma de crédito, do imposto incidente nas operações relativas à entrada de bem destinado ao ativo permanente do estabelecimento observará, além do disposto nos §§ 7º a 10 do artigo 70 deste Regulamento, 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;

(...).

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.

(...)

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

(...).

Por sua vez, o art. 70, inciso XIII, § 3º, do mesmo regulamento, determina, *in verbis*:

RICMS/02:

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

(...)

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

comercialização, industrialização, produção, extração, geração e serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Neste mesmo sentido, foi editada a Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98, com o intuito de esclarecer o alcance da expressão “bens alheios”, com o seguinte teor:

IN DLT/SRE 01/98:

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

I - os veículos de transporte pessoal;

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

a - sejam utilizados em atividade exercida no estabelecimento fora do campo de incidência do imposto;

b - sejam utilizados em atividades de capacitação técnica, de cultura, de lazer, esportivas, ou de profilaxia dos empregados, ainda que visem a aumentar a produtividade da empresa;

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

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

As normas retromencionadas, que vieram disciplinar o regime de compensação do imposto, autorizadas pelo art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “c” da Constituição Federal e pela Lei Complementar nº 87/96, em seu art. 20, caput e § 1º, já transcrito e, também, fundamentadas no art. 31, inciso III da Lei nº 6.763/75, não permitem a utilização, de forma generalizada ou indiscriminada, de créditos decorrentes de entradas de todas as mercadorias ou serviços, supostamente vinculadas ao desenvolvimento da atividade econômica da Autuada.

Desta forma, o crédito relativo ao material de construção e reforma, como, por exemplo, chapa grossa usada no revestimento externo do alto forno, tubos de 3” e 6” usados na canalização de água e telhas, viga e perfis I e U, usados na construção de cobertura, foi glosado porque está em desacordo com os dispositivos legais e regulamentares já mencionados.

Na planilha de fls. 21/27, elaborada pela Fiscalização, encontram-se os esclarecimentos sobre a classificação e aplicação dos produtos nela relacionados.

De sua análise, evidencia-se a irregularidade arguida pela Fiscalização, em face da comprovada infringência à legislação aplicável.

Vale dizer que não se vislumbra desobediência ao princípio constitucional da não cumulatividade, considerando que foi efetuada a recomposição da conta gráfica

da Autuada com a manutenção dos créditos a que ela fazia jus, nos termos legais e regulamentares.

Por outro lado, não pode prevalecer o entendimento da Autuada de que se trata de presunção e generalização por parte da Fazenda Pública, quanto à denominação de produtos adquiridos que podem ou não ser objeto de creditamento do ICMS, pois é a própria legislação tributária que define o conceito dos produtos, em face da sua utilização no processo produtivo, ou seja, são compreendidos entre as matérias-primas e produtos intermediários aqueles que são consumidos ou integrem o produto final na condição de elemento indispensável à sua composição, conforme disposto no art. 66, inciso V, alínea “b” do RICMS/02 c/c IN SLT 01/86. Tais dispositivos da legislação estabelecem os critérios que devem ser observados na apropriação dos créditos de produtos intermediários, dispondo a norma regulamentar que produtos intermediários são aqueles que são consumidos (de forma imediata) ou integram o produto final na condição de elemento indispensável à sua composição.

Com efeito, no intuito de melhor elucidar o conceito de produto intermediário foi editada a IN SLT/01/86 que dispõe que *“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”*.

No que tange à alegação da Impugnante de que na peça fiscal consta como “ICMS – créditos estornados” o valor de R\$ 42.029,93 (quarenta e dois mil, vinte e nove reais e noventa e três centavos) para o exercício de 2008, quando o aproveitamento foi de R\$ 15.263,26 (quinze mil, duzentos e sessenta e três reais e vinte e seis centavos), registra-se que, ao examinar a planilha “Recomposição da Conta Gráfica”, na página em que consta o valor questionado (fls. 11), infere-se que a Impugnante equivoca-se no seu entendimento.

Os valores foram corretamente lançados e a diferença decorre exatamente da recomposição da conta gráfica levada a efeito, em decorrência das irregularidades apuradas, onde se verifica que os estornos efetuados pela Fiscalização vão se compensando com os créditos existentes até o mês em que o saldo apresente-se devedor.

Convém esclarecer, que a recomposição da conta gráfica é feita considerando-se a dinâmica na apuração do ICMS, leva-se em conta os débitos e créditos, ou seja, o saldo credor do mês anterior é compensado no mês seguinte e assim sucessivamente.

Quanto à ausência de recolhimento de ICMS decorrente do diferencial de alíquota, não procede a alegação da Impugnante de que as mercadorias adquiridas foram todas utilizadas e consumidas integralmente no seu processo produtivo.

Conforme destaca a Fiscalização, no rol dessas mercadorias encontram-se, dentre outros, *ciltemp, termopar, lona plástica, corda, corrente, porca*, adquiridos fora

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

do Estado e, percebe-se que a Autuada escriturou as respectivas operações como entrada de material de uso e consumo ou ativo permanente, no livro Registro de Entradas (fls. 583/610).

Tais operações estão sujeitas ao recolhimento do imposto, resultante da aplicação do percentual relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, conforme disposto no inciso II do art. 2º c/c os incisos I e II, do § 1º, do art. 42 do RICMS/02, transcritos a seguir:

RICMS/02:

Art. 2º - Ocorre o fato gerador do imposto:

(...)

II - na entrada, no estabelecimento de contribuinte, em decorrência de operação interestadual, de mercadoria destinada a uso, consumo ou ativo permanente;

(...)

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:

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;

(...).

Deste modo, restaram perfeitamente caracterizadas as irregularidades constantes do AI em comento, afigurando-se corretas as exigências fiscais.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além da signatária, os Conselheiros André Barros de Moura (Revisor), José Luiz Drumond e Luiz Fernando Castro Tróia.

Sala das Sessões, 19 de novembro de 2010.

**Maria de Lourdes Medeiros
Presidente / Relatora**