

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.238/11/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000168602-07
Impugnação: 40.010129023-90
Impugnante: D'Viller Comércio e Indústria de Roupas Ltda
IE: 062352976.00-04
Proc. S. Passivo: Leonardo Siqueira/Outros
Origem: DF/Belo Horizonte - DF/BH-3

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - APROVEITAMENTO A MAIOR – INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA FEITA POR EMPRESA OPTANTE PELO SIMPLES MINAS. Constatou-se, mediante conferência de livros e documentos fiscais, aproveitamento indevido de créditos de ICMS destacados em notas fiscais de industrialização por encomenda, efetuada por empresa de pequeno porte enquadrada no Simples Minas, contrariando o disposto no art. 13, § 2º e inciso I, Parte I, Anexo X do RICMS/02 (vigente à época dos fatos geradores). Legítimas as exigências fiscais de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - APROVEITAMENTO A MAIOR - INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA FEITA POR EMPRESA OPTANTE PELO SIMPLES NACIONAL. Constatou-se, mediante conferência de livros e documentos fiscais, o aproveitamento indevido de créditos de ICMS destacados em documentos fiscais, emitidos por contribuintes optantes pelo Simples Nacional, contrariando o disposto no art. 70, inciso XV, alínea “a” da Parte Geral do RICMS/02 e no art. 23 da LC nº 123/06 (com redação vigente à época dos fatos geradores). Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da mesma lei.

Lançamento precedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

Da Autuação

A autuação versa sobre falta de recolhimento e/ou recolhimento a menor de ICMS, apurado por meio de recomposição da conta gráfica, em decorrência das seguintes irregularidades:

1 - aproveitamento indevido de créditos de ICMS, destacados em documentos fiscais oriundos de operações de industrialização por encomenda, realizadas por contribuintes optantes pelo Simples Minas, no período de julho/05 a julho/07, contrariando o disposto no art. 13, § 2º e inciso I, Parte I, Anexo X do RICMS/02.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Exigência de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, todos da Lei nº 6763/75.

2 - aproveitamento indevido de créditos de ICMS, destacados em documentos fiscais oriundos de operações de industrialização por encomenda, realizadas por contribuintes optantes pelo Simples Nacional, no período de julho/07 a dezembro/07, contrariando a legislação, que vedava o destaque do imposto e o conseqüente creditamento, conforme art. 70, inciso XV, alínea “a”, (vigência 01/07/07 a 31/12/08), Parte Geral do RICMS/02.

Exigência de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, todos da Lei nº 6763/75.

O processo foi instruído com o 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 de Irregularidades Apuradas (fls. 07/08); Verificação Fiscal Analítica (fls. 09/11); ICMS Devido e Cálculo através da VFA e Penalidades Devidas (fls. 12); Resumo dos Créditos a Estornar por Irregularidade e Cálculo da Multa Isolada (fls. 13); Relação dos Valores Recolhidos em DAE (fls. 14); Relação de Notas Fiscais Objeto de Estorno de Crédito por Aproveitamento Indevido (fls. 15/41); Resultado da pesquisa dos regimes de Recolhimento dos Fornecedores da D’Viller (fls. 42); cópia do livro Registro de Apuração de ICMS (fls. 49/106); cópia do livro Registro de Entradas (fls. 107/738); cópias de Notas Fiscais de Entrada – Créditos Simples Nacional (739/775); cópias de Notas Fiscais de Entrada – Industrialização (776/2012).

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 2013/2028.

Alega que a D’Viller enquadra-se no conceito de industrial fabricante previsto no art. 222, II, § 3º do RICMS/02 e que a autuação a vedação ao crédito baseou-se em interpretação inadequada das disposições do art. 13, § 2º do Anexo X do RICMS/02 e no art. 70, XV, alínea “a”, Parte Geral do RICMS/02.

Argumenta que antes do período fiscalizado a norma tributária permitia o destaque do ICMS nas notas fiscais emitidas por empresa optante pelo Simples Minas, desde que estabelecimento industrial fabricante com apuração pela receita bruta real (§ 2º do art. 13 do Anexo do X do RICMS/02).

Cita que a legislação vigente no período autuado de 30/06/05 a 30/06/06 apenas permitiu ao industrial fabricante que apurava o imposto pela receita bruta real, o destaque do ICMS nas operações com mercadorias de produção própria e constrói raciocínio no sentido de que a mercadoria autuada se refere a produção própria.

Afirma que a impugnante compra matéria prima e insumos, corta e monta peças e as envia para industrialização por terceiros estabelecidos dentro do Estado. O industrial terceirizado retorna a roupa pronta para a D’Viller e emite, com suspensão do imposto, nota fiscal de devolução das mercadorias recebidas para industrialização e nota fiscal referente ao serviço de industrialização prestado ao encomendante (produção própria da facção), com destaque do ICMS.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Argumenta que a redação vigente entre 30/06/05 e 30/06/06, excluía somente as operações com mercadorias que não passaram por qualquer processo de industrialização no estabelecimento industrial fabricante com apuração pela receita real.

Alega que o Decreto 44.311/06, alterou a redação dos §§ 1º e 2º do art. 13 do Anexo X do RICMS/02, com vigência de 01/07/06 a 30/06/07, período também objeto de autuação, e tornou mais claros os dispositivos em questão. Assim, no seu entender, ficou mais evidente o direito de o estabelecimento terceirizado poder destacar o ICMS nas notas fiscais de serviço de industrialização.

Reitera que a hipótese das saídas de mercadorias produzidas pelo próprio estabelecimento se encaixa no caso concreto das saídas promovidas pelo industrializador terceirizado, vez que produzida por ele, ainda que não seja ele o proprietário da mesma em momento algum do processo.

Requer ao menos o cancelamento da multa isolada, até mesmo por entender a autuação pautou-se em interpretação controversa dentro da própria Secretaria de Estado da Fazenda de Minas Gerais, tendo em vista a reformulação da consulta 099/2007, que trata do assunto.

Conclui, requerendo que seja julgada procedente a Impugnação e improcedente o lançamento, ou que seja cancelada ou reduzida a multa isolada.

Solicita que todas as publicações relativas ao PTA sejam em nome dos procuradores Leonardo Siqueira e Ana Paula Miranda da Silva Siqueira.

A taxa de expediente foi recolhida conforme DAE de fls. 2036 dos autos.

Da Manifestação Fiscal

O Fisco, em manifestação de fls. 2038/2044, refuta as alegações da defesa, desconstruindo fundamentadamente cada ponto da impugnação, e conclui pedindo que seja julgado procedente o lançamento.

Do Parecer da Assessoria

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 2049/2061, opina pela procedência do lançamento.

DECISÃO

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

Do Mérito

A autuação versa sobre aproveitamento indevido de créditos de ICMS, destacados em documentos fiscais oriundos de: a) - operações de industrialização por encomenda, realizadas por contribuintes optantes pelo regime simplificado de tributação denominado Simples Minas e, b) – operações realizadas por contribuintes optantes pelo Simples Nacional.

1 - aproveitamento indevido de créditos de ICMS destacados em documentos fiscais oriundos de operações de industrialização por encomenda, realizadas por contribuintes optantes pelo Simples Minas:

Conforme consta nos autos, a Autuada, optante pelo regime normal de apuração do imposto (débito e crédito), dedica-se à industrialização e ao comércio atacadista de artigos de vestuário infantil e adulto.

Explica a Impugnante que no processo de fabricação do vestuário desenvolve o produto, adquire a matéria prima, inicia o processo por meio do corte das peças e, as remete para industrialização por encomenda. Posteriormente, recebe a peça semi-acabada, faz o controle de qualidade, acabamentos finais e embalagem. Afirma enquadrar-se no conceito de industrial conforme art. 222, § 3º, Parte Geral do RICMS.

Todavia, como bem frisou a Fiscalização, o enquadramento da empresa autuada como industrial fabricante não tem o condão de afastar a acusação fiscal em análise, pois os créditos foram glosados em razão da condição das empresas emitentes das notas fiscais, as quais efetuaram industrialização por encomenda para a Autuada.

O crédito glosado nos presentes autos refere-se ao ICMS destacado em notas fiscais de industrialização por encomenda efetuada por contribuintes optantes pelo regime simplificado de tributação denominado Simples Minas.

Aqui faz-se necessário analisar a legislação que embasa este item do lançamento, tendo em vista a alegação da defesa de que a Fiscalização baseou-se em interpretação inadequada dos dispositivos citados nos autos.

O regime simplificado de tributação denominado Simples Minas, instituído pela Lei nº 15.219/04 e regulamentado pelo Decreto nº 43.924/04 (Anexo X do RICMS/02), vigorou no período de 01/01/05 a 30/06/07.

Em resumo, a legislação supracitada previa duas sistemáticas de apuração do imposto: receita bruta presumida para a empresa comercial e a receita bruta real para a empresa industrial.

Como regra geral, dispunha o art. 13, § 1º, Parte I, Anexo X do RICMS/02, que era vedado o destaque do imposto nos documentos fiscais emitidos pela microempresa e empresa de pequeno porte, devendo constar em tais documentos a expressão “Simples Minas – não gera direito a crédito”, conforme abaixo transcrito:

Art. 13. A microempresa e a empresa de pequeno porte deverão:

(...)

§ 1º - Nos documentos fiscais emitidos pela microempresa e pela empresa de pequeno porte, deverá constar a expressão “Simples Minas – não gera direito a crédito”, impressa tipograficamente, vedado o destaque do imposto. (grifou-se)

Efeitos de 1º/01/05 a 30/06/06

Já o § 2º do mesmo artigo excepcionava a regra de vedação do destaque do imposto, nos seguintes termos e respectivas vigências:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Antes do período autuado assim era o texto do art. 13, §§ 1º e 2º, Parte I, Anexo X do RICMS/02 com redação dada pelo Decreto nº 43.924 de 03/12/04: efeitos de 1º/01/05 a 29/06/05.

Art. 13. A microempresa e a empresa de pequeno porte deverão:

(...)

§ 1º - Nos documentos fiscais emitidos pela microempresa e pela empresa de pequeno porte, deverá constar a expressão "Simples Minas - não gera direito a crédito", impressa tipograficamente, vedado o destaque do imposto.

§ 2º - O disposto no parágrafo anterior não se aplica ao estabelecimento industrial que apura o imposto pela receita bruta real, hipótese em que, nas operações tributadas destinadas a contribuinte, será destacado no documento fiscal o valor do imposto, calculado mediante a aplicação da alíquota prevista no art. 42 deste Regulamento.

Já no início do período autuado o texto do art. 13, §2º, Parte I, Anexo X do RICMS/02, redação dada pelo Decreto nº 44.056 de 29/06/05: efeitos de 30/06/05 a 30/06/06 passou a ser o seguinte:

Art. 13. (...)

§ 1º - Nos documentos fiscais emitidos pela microempresa e pela empresa de pequeno porte, deverá constar a expressão "Simples Minas - não gera direito a crédito", impressa tipograficamente, vedado o destaque do imposto.

§ 2º - O disposto no parágrafo anterior não se aplica ao estabelecimento industrial que apura o imposto pela receita bruta real, hipótese em que, nas operações tributadas com mercadorias de produção própria destinadas a contribuinte, será destacado no documento fiscal o valor do imposto, calculado mediante a aplicação da alíquota prevista no art. 42 deste Regulamento." (grifou-se)

Posteriormente o texto do art. 13, § 2º, inciso I, Parte I, Anexo X do RICMS/02, com redação dada pelo Decreto nº 44.311, de 06/06/06: efeitos de 1º/07/06 a 30/06/07 sofreu nova mudança.

Art. 13. (...)

§ 1º - Nos documentos fiscais emitidos pela microempresa e pela empresa de pequeno porte deverá constar a expressão "Simples Minas - não gera direito a crédito", impressa tipograficamente, vedado o destaque do imposto, inclusive na operação de retorno de mercadoria utilizada na industrialização por encomenda.

§ 2º - O disposto no parágrafo anterior não se aplica:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - ao contribuinte industrial que apure o imposto pela receita bruta real, relativamente às saídas de mercadorias produzidas pelo próprio estabelecimento; (grifou-se)

Da análise dos dispositivos retromencionados, verifica-se que não merece prosperar a alegação da Autuada de que a Fiscalização equivocou-se na interpretação dada à legislação neste item do Auto de Infração.

A legislação supracitada, vigente no período autuado, não abrigava a interpretação defendida pela Impugnante, de que o destaque do ICMS autorizado ao industrial fabricante nas operações com mercadorias de produção própria, estendia à industrialização por encomenda. Ao contrário, o texto da norma vedava o destaque.

O que se observa é que, com as alterações promovidas a partir do Decreto nº 44.056/05, efeitos a partir de 01/07/05, a permissão para o destaque do imposto não se aplicava a toda e qualquer saída promovida pelo estabelecimento industrial que apurava o imposto pela receita bruta real. Tal sistemática aplicava-se somente à indústria que realizasse operações tributadas com mercadorias de produção própria.

Assim, se o contribuinte efetua apuração do imposto pela receita real, somente haveria destaque de ICMS quando as mercadorias fossem produzidas pelo próprio estabelecimento, excluindo-se, para efeito do destaque, os produtos obtidos de industrialização por encomenda.

A SEF/MG já se manifestou sobre a questão em consultas respondidas pelo órgão competente. Vale citar as seguintes, que se adequam ao caso em exame:

Consulta(s) de Contribuinte(s): 279/2006

Simplex Minas – Industrialização por Encomenda - Incidência de ICMS

Exposição:

O contribuinte atua no ramo de indústria de cosméticos. Informa que é optante pelo regime Simplex Minas e apura o ICMS pela receita bruta real.

Diz que o objeto de sua consulta é a industrialização por encomenda e se baseia no fato de que um de seus clientes teve toda a sua carga retida pela Fiscalização, que constatou irregularidades na emissão das notas fiscais de retorno dos produtos acabados à encomendante.

Isso posto, consulta: Como realizar, passo a passo, o procedimento de industrialização por encomenda?

Solução:

A saída promovida pelo contribuinte do produto fabricado sob encomenda com matéria-prima enviada pelo encomendante encontra-se no campo de incidência do ICMS, por se constituir em etapa do ciclo de circulação de mercadoria, conforme disposto no

inciso I do caput e no § 2º, art. 2º da Lei Complementar nº 87/96.

Essa saída do estabelecimento do contribuinte, correspondente ao retorno do produto acabado, está amparada pela suspensão do imposto, o que não ocorre com a industrialização e mercadorias empregadas pelo industrializador, que ficam sujeitas à tributação, conforme disposto no item 5 do Anexo III do RICMS/2002.

Entretanto, por se tratar de contribuinte enquadrado no Simples Minas, é vedado a ele efetuar o destaque do ICMS nos documentos fiscais emitidos, consoante regra inserta no § 1º do art. 13, Parte 1 do Anexo X do RICMS/2002.

Além disso, no retorno da mercadoria recebida para industrialização o contribuinte deverá observar os prazos previstos no subitem 1.1 do Anexo III do RICMS/2002.

A remessa da matéria-prima ao estabelecimento do contribuinte para industrialização ocorrerá com suspensão do pagamento do imposto, nos termos do que dispõe o item 1 do Anexo III do RICMS/2002. Essa é a regra geral prevista na Legislação: mineira. Entretanto, no tocante às operações para fora do Estado, a suspensão da incidência do imposto na remessa ou retorno das mercadorias fica condicionada aos termos fixados em protocolo celebrado entre este Estado e a outra Unidade da Federação. (grifou-se).

Data de Atualização: 24/11/2006

Consulta(s) de Contribuinte(s): 025/2007

Simples Minas – Industrialização por Encomenda

Exposição:

O contribuinte, enquadrado no Simples Minas com apuração pela receita real, informa efetuar beneficiamento sob encomenda de bobinas plásticas que recebe de encomendante estabelecido no território paulista, com suspensão do ICMS, constando como natureza da operação “Remessa para industrialização por encomenda”. Transforma a matéria-prima em sacos plásticos que remete para o encomendante, acobertados por Nota Fiscal na qual informa como natureza da operação “Industrialização efetuada para outra empresa”, cobrando o valor da mão-de-obra utilizada na industrialização e destacando o ICMS devido nos termos do inciso I, § 2º, art. 13, Parte 1, Anexo X do RICMS/02.

Efetua, com suspensão do ICMS, nos termos do item 5, Anexo III do RICMS/02, o retorno simbólico da matéria-prima recebida para industrialização, bem como o retorno dos retalhos resultantes do beneficiamento, fazendo consignar, como natureza da operação, “Retorno de mercadoria utilizada na industrialização por encomenda”.

Isso posto, consulta:

1 – Ocorrerá a suspensão no “retorno” ao encomendante de retalhos resultantes do processo de beneficiamento das bobinas plásticas por ele enviadas ao contribuinte?

2 – Caso negativa a resposta à questão anterior, como ocorrerá a tributação em relação aos retalhos e que procedimentos deverão ser observados em relação à emissão de documentos fiscais?

3 – Está correto o seu entendimento ao considerar a industrialização de produtos de terceiros (por encomenda) como saída de mercadorias produzidas pelo próprio estabelecimento?

Solução:

1 a 3 – A remessa ao encomendante dos retalhos resultantes do beneficiamento das bobinas por ele fornecidas ocorrerá ao abrigo da suspensão, conforme estabelecido no item 5, Anexo III do RICMS/02.

Quando da remessa do produto industrializado, os sacos plásticos, o contribuinte deverá informar na Nota Fiscal o valor da mercadoria recebida para industrialização e o valor total cobrado do autor da encomenda, destacando deste o valor da mercadoria de seu estoque que eventualmente empregou na industrialização.

Ainda que efetue apuração do imposto pela receita real, o contribuinte, na industrialização sob encomenda, não poderá efetuar destaque do imposto na nota fiscal que acobertar a saída do produto, em razão de que a ressalva contida no inciso I, § 2º, art. 13, Anexo X do RICMS/02 (com redação dada pelo Decreto nº 44.311, de 06/06/06), refere-se às mercadorias produzidas pelo próprio estabelecimento.

O retorno dos retalhos resultantes do beneficiamento poderá ser acobertado pela mesma nota fiscal, na qual deverá ser informada a sua quantidade e o seu valor.

Na Nota Fiscal citada, o contribuinte deverá consignar, em relação à mercadoria industrializada, o CFOP 6.124 – “Industrialização efetuada para outra empresa”. Em relação aos insumos recebidos para industrialização, o

CFOP 6.902 – “Retorno de mercadoria utilizada na industrialização por encomenda”. Sendo o caso, em relação aos insumos recebidos, mas não empregados na industrialização, como também quanto ao retorno de retalhos, deverá mencionar o CFOP 6.903 – “Retorno de mercadoria recebida para industrialização e não aplicada no referido processo”. Em todos os casos, deverá observar o disposto no Anexo V do RICMS/02, especialmente na sua Parte 2. (grifou-se)

(Reformulada)

Data de Atualização: 21/07/2007

Consulta(s) de Contribuinte(s): 099/2007

Simplex Minas – Industrialização por Encomenda

Exposição:

O contribuinte, enquadrado no Simplex Minas, com apuração pela receita bruta real, informa ter por atividade a fabricação de postes de concreto, inclusive por conta e ordem de terceiros.

Aduz que, anteriormente à edição do Decreto nº 44.056/2005, ao dar saída a postes fabricados sob encomenda com material fornecido pelo encomendante efetuava destaque do imposto na nota fiscal respectiva. Entretanto, com a alteração do § 2º, art. 13, Parte 1, Anexo X do RICMS/2002, pelo Decreto citado, passou a ter dúvidas quanto ao correto procedimento a ser observado na hipótese referida.

Isso posto, consulta:

1 – Na saída de poste fabricado sob encomenda, com material fornecido pelo encomendante, deverá efetuar destaque do ICMS na nota fiscal que acobertar a operação?

2 – A fabricação de produto sob encomenda (atividade de industrialização para terceiro), com material fornecido pelo encomendante, deve ser considerada como produção própria?

Solução:

Ressalte-se, inicialmente, que as respostas às questões formuladas consideram as operações praticadas pelo contribuinte até 30 de junho de 2007, tendo em vista a revogação do Anexo X do RICMS/2002 pelo Decreto nº 44.562, de 22/06/07.

1 e 2 – Não. O contribuinte, ainda que efetue apuração do imposto pela receita real, na industrialização sob encomenda, não poderá efetuar destaque do imposto na nota fiscal que acobertar a saída do produto, em

razão de que a ressalva contida no inciso I, § 2º, art. 13, Parte 1, Anexo X do RICMS/2002 (com redação dada pelo Decreto nº 44.311, de 06/06/06), refere-se às mercadorias produzidas pelo próprio estabelecimento.

Dessa forma, a remessa da matéria-prima ao estabelecimento do contribuinte para industrialização sob encomenda, bem como o retorno, ocorrerão com suspensão do pagamento do imposto, nos termos dos itens 1 e 5, Parte 1 do Anexo III do RICMS/2002. Em relação à industrialização efetuada, ocorrerá a tributação na forma estabelecida no Anexo X acima referido.

Observa-se que o Decreto nº 44.056, de 29/06/05, citado, deu nova redação ao § 2º do art. 13 em referência, produzindo efeitos no período de 30/06/05 a 30/06/06. (grifou-se)

Reformulada

Data de Atualização: 21/07/2007

Consulta(s) de Contribuinte(s): 156/2007

Simplex Minas – Industrialização por Encomenda

Exposição:

O contribuinte, empresa cadastrada no Simplex Minas – Receita Real, tem por objeto a usinagem em geral, a montagem industrial, a caldeiraria, a fabricação de estruturas metálicas, complexos industriais e insertos metálicos.

Informa que realiza serviços de industrialização em matéria-prima de terceiro, sendo o seu cliente uma empresa com sistema de recolhimento de ICMS por débito e crédito.

Isso posto, consulta se deverá destacar o ICMS devido no documento fiscal nesta operação e se seu cliente poderá aproveitá-lo sem risco de estar fazendo aproveitamento indevido de crédito.

Solução:

Ressalte-se, inicialmente, que a resposta à questão formulada considera as operações praticadas até 30 de junho de 2007, tendo em vista a revogação do Anexo X do RICMS/2002 pelo Decreto nº 44.562, de 22/06/07.

Em conformidade com manifestações anteriores desta Diretoria, o ICMS incide sobre as atividades desenvolvidas pelo contribuinte, realizadas por encomenda de terceiros, por se tratar de hipótese de beneficiamento sobre mercadoria em etapa da cadeia

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de circulação, ou seja, trata-se de operação relativa à circulação de mercadorias.

Entretanto, na industrialização por encomenda, ainda que efetue apuração do imposto pela receita real, o contribuinte não poderá destacar o ICMS na nota fiscal que acobertar a saída do produto, em razão de que a ressalva contida no inciso I, § 2º, art. 13, Parte 1, Anexo X do RICMS/2002 (com redação dada pelo Decreto nº 44.311, de 06/06/06), refere-se às mercadorias produzidas pelo próprio estabelecimento.

Dessa forma, a remessa da matéria-prima ao estabelecimento do contribuinte para industrialização por encomenda bem como o retorno ocorrerão com suspensão do pagamento do imposto, nos termos dos itens 1 e 5, Parte 1 do Anexo III do citado RICMS/2002. Em relação à industrialização efetuada, ocorrerá a tributação na forma estabelecida no Anexo X acima referido. (grifou-se)

Data de Atualização: 11/08/2007

O Conselho de Contribuintes/MG já decidiu que a industrialização por encomenda efetuada por empresa de pequeno porte, enquadrada no Simples Minas, não se enquadra no conceito de operações próprias para efeito de destaque de ICMS e consequente creditamento pela empresa encomendante, conforme Acórdão nº 19.281/09/1ª, da lavra do I. Conselheiro Mauro Heleno Galvão.

Assim, diferentemente do sustentado pela Impugnante, não havia previsão na legislação do destaque do ICMS na saída do estabelecimento industrial optante pelo Simples Minas quando da industrialização por encomenda, na medida em que esta operação não é alcançada pela exceção prevista no art. 13, §2º e inciso I, Parte I do Anexo X do RICMS/02.

Portanto, o contribuinte autuado infringiu a legislação vigente, creditando-se do imposto indevidamente destacado nas notas fiscais emitidas nas operações de industrialização realizada por encomenda.

Fica claro, portanto, que a Impugnante tentou imprimir uma interpretação favorável ao seu procedimento, mas, que não condiz com a realidade prevista na legislação vigente.

Depreende-se, assim, que o estorno dos créditos de ICMS levado a efeito revelou-se correto e adequado à situação assim como as penalidades aplicadas, capituladas nos art. 55, inciso XXVI e art. 56, inciso II, ambos da Lei nº 6.763/75.

Dessa forma, restou comprovada a infringência à legislação tributária, sendo legítimas as exigências fiscais constantes do Auto de Infração.

Por outro lado, aduz a Impugnante, às fls. 2026/2027, que a Consulta de Contribuintes nº 99/07 acima citada, publicada quando já estava em vigor a alteração promovida no art. 13, §§ 1º e 2º pelo Decreto nº 44.311/06, permitia o destaque do ICMS em análise e, que ao ser reformulada, houve alteração equivocada no mesmo

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

sentido do entendimento das Auditoras Fiscais autuantes, concluindo que havia divergência de interpretação da própria Diretoria de Orientação e Legislação Tributária.

Aduz a Impugnante que devido à divergência de interpretação supracitada, não é justo que ela arque com a pesada multa isolada por descumprimento de obrigação acessória.

Todavia, preceitua o art. 45 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA) - Decreto nº 44.747/08:

Art. 45. A observância pelo consulente da resposta dada à consulta, enquanto prevalecer o entendimento nela consubstanciado, exime-o de qualquer penalidade e o exonera do pagamento do tributo considerado não devido no período.

Parágrafo único. A reforma de orientação adotada em solução de consulta prevalecerá em relação ao consulente após cientificado da nova orientação. (grifou-se)

Desse modo, não sendo a Autuada quem formulou a citada consulta não há como cogitar a produção dos efeitos por ela pretendidos.

Ademais, a Consulta de Contribuintes nº 99/07, com a interpretação inicial, que vigorou cerca de dois meses, não era a única publicada acerca da situação em exame neste item do lançamento. Antes da publicação do primeiro entendimento esposado na Consulta de Contribuintes nº 99/07, havia sido publicada a de nº 279/06 e 025/07, que continham o entendimento esposado pela Consulta nº 99/07 após a reformulação, posição dominante.

2 - aproveitamento indevido de créditos de ICMS destacados em documentos fiscais oriundos de operações realizadas por contribuinte optante pelo Simples Nacional:

A segunda irregularidade constante dos autos refere-se ao aproveitamento indevido de crédito de ICMS, oriundos de operações realizadas por contribuintes optantes pelo Simples Nacional, no período de julho/07 a dezembro/07.

Exigência de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, todos da Lei nº 6763/75.

Destaque-se, por oportuno, que na peça de defesa a Autuada não questionou a acusação em análise.

Prevê o art. 70, inciso XV, alínea "a", (vigência 01/07/07 a 31/12/08), Parte Geral do RICMS/02:

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

(...)

XV - o imposto se relacionar a operação ou prestação:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

a) promovida por microempresa ou empresa de pequeno porte, salvo nas hipóteses previstas neste Regulamento;

Efeitos de 1º/07/2007 a 31/12/2008 - Acrescido pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 14, II, ambos do Dec. nº 44.650, de 07/11/2007:

O comando supracitado respaldava-se no art. 23 da Lei Complementar 123/06, que estabelece normas gerais relativas ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, abaixo transcrito:

LC 123/06

Art. 23. As microempresas e as empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional não farão jus à apropriação nem transferirão créditos relativos a impostos ou contribuições abrangidos pelo Simples Nacional. (grifou-se)

Observe-se que no período autuado (julho/07 a dezembro/07), a legislação não permitia o creditamento em análise. Somente em 2009, com a Lei Complementar Federal nº 128/08, vigentes a partir de 1º de janeiro de 2009 (período não autuado), houve previsão de creditamento nos casos e condições estabelecidos.

Destarte, correta a exigência de ICMS, multa de revalidação e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6763/75.

Ademais, a alegação da defesa de que a multa isolada é indevida não prospera, vez que exigida pelo aproveitamento indevido do crédito, descumprimento de obrigação acessória, qual seja, o dever de aproveitar conforme legislação os créditos decorrentes de suas aquisições, escriturando-os corretamente em seus livros fiscais.

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;

Neste caso, determina a norma tributária a não apropriação do ICMS destacado em documentos fiscais relativos às aquisições de mercadorias oriundas de estabelecimento optante pelo Simples Minas/Simples Nacional. Ao descumprir a norma tributária, ocorre o inadimplemento de obrigação tributária acessória, sujeitando-se o infrator às penalidades previstas na Lei nº 6763/75, neste caso art. 55, inciso XXVI.

Por fim, é imperioso afirmar que a aplicação da penalidade isolada foi efetivada conforme a legislação tributária deste Estado, não competindo ao CC/MG negar aplicação de dispositivo legal, nos termos do art. 110, inciso I do RPTA/MG.

Com relação ao pedido de cancelamento da multa isolada aplicada, o legislador estadual concedeu a prerrogativa ao órgão julgador para, analisada toda a

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

questão fática que permeia a exigência, reduzir ou até mesmo cancelar a penalidade isolada. Contudo, o fez dentro de determinados parâmetros e desde que respeitados alguns requisitos.

Nos termos do art. 53, § 3º da Lei nº 6763/75, o benefício não pode ser aplicado ao caso presente, em razão da vedação do item 5 do § 5º, senão veja-se:

Art. 53 - As multas serão calculadas tomando-se como base:

(...)

§ 3º- A multa por descumprimento de obrigação acessória pode ser reduzida ou cancelada por decisão do órgão julgador administrativo, desde que esta não seja tomada pelo voto de qualidade e que seja observado o disposto nos §§ 5º e 6º deste artigo.

§ 5º - O disposto no § 3º não se aplica aos casos:

(...)

5) de aproveitamento indevido de crédito; (grifou-se)

Assim, o mesmo dispositivo que traz a permissão para a aplicação da redução ou do cancelamento da penalidade, estabelece os requisitos para sua efetivação.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, por maioria de votos, em julgar procedente o lançamento. Vencida, em parte, a Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão, que excluía as exigências do item 1.1 do relatório anexo ao Auto de Infração (fls. 07). Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Júlio César Rodrigues e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. José Roberto de Castro. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Carlos Alberto Moreira Alves (Revisor) e Raimundo Francisco da Silva.

Sala das Sessões, 17 de junho de 2011.

**Luciana Mundim de Mattos Paixão
Presidente**

**Marco Túlio da Silva
Relator**

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.238/11/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000168602-07
Impugnação: 40.010129023-90
Impugnante: D'Viller Comércio e Indústria de Roupas Ltda
IE: 062352976.00-04
Proc. S. Passivo: Leonardo Siqueira/Outros
Origem: DF/Belo Horizonte - DF/BH-3

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.

Compete à Câmara a análise do lançamento destacado em epígrafe o qual versa acerca da imputação fiscal de falta de recolhimento e/ou recolhimento a menor de ICMS, apurado por meio de recomposição da conta gráfica, em decorrência das seguintes irregularidades:

1 - aproveitamento indevido de créditos de ICMS, destacados em documentos fiscais oriundos de operações de industrialização por encomenda, realizadas por contribuintes optantes pelo Simples Minas, no período de julho de 2005 a julho de 2007, contrariando o disposto no art. 13, § 2º e inciso I, Parte I, Anexo X do RICMS/02.

Exigência de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada previstas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI.

2 - aproveitamento indevido de créditos de ICMS, destacados em documentos fiscais oriundos de operações de industrialização por encomenda, realizadas por contribuintes optantes pelo Simples Nacional, no período de julho de 2007 a dezembro de 2007, contrariando a legislação, que vedava o destaque do imposto e o consequente creditamento, conforme art. 70, inciso XV, alínea "a", (vigência 01/07/07 a 31/12/08), Parte Geral do RICMS/02.

Exigência de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada previstas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI.

Entretanto, em relação ao item 1.1 do relatório anexo ao Auto de Infração (fl. 07), o crédito foi apropriado corretamente pela Impugnante não devendo ser mantidas as exigências fiscais.

Informa a Impugnante que exerce atividade industrial de confecção de peças do vestuário, comprando tecido que é cortado e enviado para facção. Este tecido,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

posteriormente, retorna à sua empresa, quando a peça é acabada e embalada. Portanto, a atividade da ora Impugnante caracteriza-se como industrialização.

Veja-se que a característica do sistema de produção da Impugnante não desvirtua sua condição de indústria, nem a condição de indústria daqueles que promovem parte da industrialização para ela, pois todos eles promovem transformação.

Não há vedação em qualquer norma a terceirização de parte da produção.

Desta forma, o envio de peças para outras empresas, responsáveis por alterar ou acrescentar algo específico no produto, valendo-se de tecnologia ou “*know-how*” próprios, não elimina a característica de indústria quer seja da ora Impugnante, quer seja da empresa que irá industrializar as peças enviadas.

Lembre-se que as peças, depois de industrializadas por terceiros, retornam para que a Impugnante possa finalizar a sua produção.

Toda esta operação é reconhecida pela legislação estadual do ICMS, como não poderia deixar de ser, e, inclusive, tributada pelo imposto.

Assim, Minas Gerais não considera a industrialização por terceiros como prestação de serviço.

Ademais, veja-se que o Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, aprovado pelo Decreto n.º 4.544/02, traz as seguintes definições:

Art. 3º - Produto industrializado é o resultante de qualquer operação definida neste Regulamento como industrialização, mesmo incompleta, parcial ou intermediária.

Art. 4º - Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como:

.....
Art. 5º - Não se considera industrialização:

.....
IV - a confecção de vestuário, por encomenda direta do consumidor ou usuário, em oficina ou na residência do confeccionador;

.....
Verificando as normas acima transcritas claro está que os emitentes dos documentos cujo crédito é discutido nos presentes autos enviaram à Impugnante produto por eles industrializados.

Para sustentar a autuação o Fisco valeu-se das disposições do art. 13, §§ 1º e 2º do Anexo X do RICMS/02. Contudo a melhor interpretação a ser dada ao dispositivo não é aquela pretendida pelo Fisco.

Para melhor elucidar a questão, importante se reportar às normas citadas.

O Decreto n.º 43.924, de 03 de dezembro de 2004 (efeitos de 1º de janeiro de 2005 a 29 de junho de 2005), trouxe a seguinte redação para os dispositivos citados:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 13- A microempresa e a empresa de pequeno porte deverão:

.....
§ 1º - Nos documentos fiscais emitidos pela microempresa e pela empresa de pequeno porte, deverá constar a expressão "Simples Minas - não gera direito a crédito", impressa tipograficamente, vedado o destaque do imposto.

§ 2º - O disposto no parágrafo anterior não se aplica ao estabelecimento industrial que apura o imposto pela receita bruta real, hipótese em que, nas operações tributadas destinadas a contribuinte, será destacado no documento fiscal o valor do imposto, calculado mediante a aplicação da alíquota prevista no art. 42 deste Regulamento.

Neste dispositivo clara está a possibilidade da indústria optante pelo Simples Minas, que apurava o imposto pela receita bruta real, destacar no documento fiscal o valor do imposto sem qualquer margem para discussão.

Já o Decreto n.º 44.056, de 29 de junho de 2005 (efeitos de 30 de junho de 2005 a 30 de junho de 2006), estabelecia:

Art. 13 -

§ 2º - O disposto no parágrafo anterior não se aplica ao estabelecimento industrial que apura o imposto pela receita bruta real, hipótese em que, nas operações tributadas com mercadorias de produção própria destinadas a contribuinte, será destacado no documento fiscal o valor do imposto, calculado mediante a aplicação da alíquota prevista no art. 42 deste Regulamento.

Também neste texto fica clara a possibilidade do estabelecimento industrial indústria optante pelo Simples Minas que apurava o imposto pela receita bruta real, nas operações tributadas com mercadorias de produção própria destinadas a contribuinte, destacar no documento fiscal o valor do imposto.

Ora o que o novo dispositivo veda não é destaque quando a industrialização seja feita para terceiros, até porque a industrialização feita para terceiros continua sendo produção do próprio estabelecimento, inclusive tendo por base as normas que regem o Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI.

Veja-se que no caso dos autos a informação que se tem é que parte da produção é feita pelo terceiro. Não há dúvida de que, quanto a esta parte, a industrialização é própria do terceiro o que possibilita o destaque do imposto e o aproveitamento do crédito pelo destinatário, mesmo considerando-se a redação acima transcrita do § 2º do art. 13 do Anexo X do RICMS/02.

O que a norma acima transcrita veda é que a micro e pequena empresa que manda industrializar em terceiro e já recebe a mercadoria totalmente industrializada pelo terceiro, em sua operação subsequente, promova o destaque do imposto, pois neste caso a produção não será própria, mas de terceiro. Não é este o caso dos autos.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A redação dada ao § 1º do art. 13 do Anexo X do RICMS/02 pelo Decreto n.º 44.311/06, tem efeitos de 1º de julho de 2006 a 30 de junho de 2007, ou seja, não abrange todo o período das exigências constantes deste autos.

Mesmo assim, veja-se a redação deste dispositivo:

Art. 13 -
§ 1º - Nos documentos fiscais emitidos pela microempresa e pela empresa de pequeno porte deverá constar a expressão "Simples Minas - não gera direito a crédito", impressa tipograficamente, vedado o destaque do imposto, inclusive na operação de retorno de mercadoria utilizada na industrialização por encomenda." (grifos não constam do original)

No entanto, mesmo esta regra não contempla a matéria aqui tratada, embora reforce o entendimento da ora Impugnante. Isto porque a norma acima transcrita refere-se ao retorno da mercadoria utilizada na industrialização a qual não é mesmo tributada pelo ICMS nas operações entre contribuintes lançados por débito e crédito. No caso das operações entre contribuintes lançados por débito e crédito a mercadoria enviada para industrialização é enviada e retorna com suspensão do imposto, sendo tributado o valor agregado, conforme estabelece o item 1 do Anexo III do RICMS/02.

Assim, quando se compara a legislação aplicável e as alterações procedidas fica muito claro que a mudança foi para impossibilitar a transferência de crédito nos casos em que a micro e pequena empresa não promovesse a industrialização, mas sim mandasse industrializar as mercadorias por ela vendidas integralmente por terceiros. Nesta condição, a micro e pequena empresa se assemelha muito mais a um comerciante do que a uma indústria. Não é este o caso dos autos. Aqui, efetivamente, os emitentes dos documentos promoveram a industrialização o que possibilita o crédito pela ora Impugnante.

Diante do exposto, julgo parcialmente procedente o lançamento para excluir as exigências do item 1.1 do relatório anexo ao Auto de Infração (fl. 07).

Sala das Sessões, 17 de junho de 2011.

**Luciana Mundim de Mattos Paixão
Conselheira**