

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 3.755/11/CE Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000158635-21
Recurso de Revisão: 40.060129827-89, 40.060129752-86
Recorrente: Fazenda Pública Estadual
V & M do Brasil S/A
IE: 062000051.00-83
Recorrida: V & M do Brasil S/A
Fazenda Pública Estadual
Proc. S. Passivo: Liliane Neto Barroso/Outro(s)
Origem: DF/Belo Horizonte - DF/BH-3

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – MATERIAL DE USO E CONSUMO. Constatou-se o aproveitamento de créditos extemporâneos destacados em notas fiscais de aquisição de materiais classificados pela Fiscalização como de uso e consumo. Exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da Lei n.º 6.763/75. Contudo, devem ser excluídas as exigências relativas aos materiais de uso e consumo consumidos na atividade industrial, na proporção das saídas destinadas ao exterior em relação às saídas totais do estabelecimento, uma vez que a legislação estadual permitia tal crédito à época das aquisições. Recursos de Revisão conhecidos por unanimidade. Recurso de Revisão da Fazenda Pública Estadual não provido à unanimidade. Recurso de Revisão da V & M do Brasil S/A provido por maioria de votos.

RELATÓRIO

Da Autuação

Versa o presente lançamento acerca da imputação fiscal de aproveitamento indevido de crédito de ICMS relativo a aquisição de materiais de uso e consumo do próprio estabelecimento, no período de janeiro de 2004 a agosto de 2007, lançados como créditos extemporâneos e proporcionais às exportações realizadas no período.

Exigências 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.

Da Decisão Recorrida

Em decisão consubstanciada no Acórdão n.º 20.026/11/3ª (fls. 1.581/1.590), a 3ª Câmara de Julgamento em preliminar, à unanimidade, rejeitou a arguição de cerceamento do direito de defesa e indeferiu o pedido de perícia. No mérito, pelo voto de qualidade, julgou parcialmente procedente o lançamento para excluir, com base no parágrafo único do art. 100 do Código Tributário Nacional, as parcelas de multas e os juros moratórios, sendo que os juros moratórios deveriam voltar a incidir a partir de 14

de agosto de 2007. Vencidos, em parte, os Conselheiros André Barros de Moura (Revisor) e Luiz Fernando Castro Trópia, que o julgavam improcedente nos termos do voto de fls. 1.591/1.593.

Do Recurso de Revisão da Contribuinte

Inconformada, a Contribuinte apresenta, por procuradoras regularmente constituídas, seu Recurso de Revisão às fls. 1.595/1.605, argumentando, em síntese:

- não obstante a decisão recorrida tenha excluído parte dos encargos do Auto de Infração, merece reforma, eis que aplica retroativamente e a caso diverso de seu espectro de abrangência uma norma que não poderia ser aplicada dessa forma (Decreto n.º 45.388/10), bem como fere importante tratamento dado pelo legislador às empresas que destinavam parte ou toda a sua produção ao exterior, sem que se impusesse qualquer limitação temporal à utilização dos créditos em questão;

- o crédito em questão foi apurado e aproveitado, proporcionalmente às exportações realizadas, nos termos do inciso VI do art. 66 do RICMS/02, em vigor na época dos fatos geradores que segue o tratamento despendido aos exportadores pela Lei Complementar n.º 87/96, em seu art. 32, inciso II;

- sobre essa legislação e sua aplicação ao caso em tela, restou demonstrado, na sessão de julgamento, que todos os componentes da Câmara entendem se tratar de bens utilizados na produção industrial destinada à exportação;

- ademais, após perfunctória leitura do voto de qualidade da i. Presidente da Câmara, percebe-se que esta reconhece que o aproveitamento dos referidos créditos foi feito de forma correta e conforme a legislação vigente na época dos fatos geradores, tanto que decidiu excluir do lançamento os juros e multa de mora;

- contudo, em manifestação estranhamente contraditória, entendeu a d. Presidente que o Decreto n.º 45.388/10, o qual determina o estorno de créditos apurados pelo contribuinte, relativos à entrada de bens de uso e consumo aplicados na produção destinada à exportação, deve ser aplicado ao caso;

- se a Contribuinte foi levado pelo Estado a acreditar que poderia efetuar o creditamento em testilha, foi porque havia legislação plenamente vigente na época, que permitia tal "crença";

- não há como se admitir que uma nova norma, destinada a regular situação diversa da que aqui se vivencia e posterior aos fatos geradores discutidos, se aplique ao caso, alterando sobremaneira a situação jurídica vigorante e transformando seu direito em mero equívoco induzido pelo próprio Estado;

- as únicas hipóteses de uma norma de caráter tributário retroagir no ordenamento brasileiro, estão previstas do art. 106 do Código Tributário Nacional, que não se aplica ao caso em tela;

- o art. 14 do Decreto n.º 45.388/10 determina que sua entrada em vigor se dará após a sua publicação no órgão oficial e seu art. 13 determina que a Secretaria de Estado de Fazenda editará resolução para estabelecer normas complementares, as quais

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

foram todas editadas em termos tais que deixam claro que estão regulamentando o parcelamento especial junto ao Estado de Minas Gerais;

- além de não conter cláusula expressa de interpretação e ter vigência determinada para momento posterior à sua publicação, o Decreto n.º 45.388/10 trata especificamente da adesão ao Parcelamento Especial, pelo que a necessidade de estorno dos créditos decorrentes da entrada de mercadorias utilizadas na produção industrial voltada à exportação apenas se aplica aos contribuintes que aderiram e pretendem incluir débitos no referido parcelamento, o que não é o caso;

- permitir que tal norma possa se aplicar a fatos pretéritos, sem que caráter interpretativo e cláusula expressa que assim indique, significa infirmar todas as decisões proferidas por este e. Conselho de Contribuintes em casos semelhantes;

- a prevalecer o entendimento proferido pelo voto de qualidade da ilustre Relatora, tem-se a seguinte perplexidade: transforma-se, extemporaneamente, uma premissa que não encontra validade no RICMS (e interpretação dada pela SUTRI e por este CC/MG) em norma geral e retroativa;

- mesmo em se entendendo que a premissa contida no Decreto n.º 45.388/10 representaria o próprio ato normativo, tal Decreto é norma editada em 2010, sendo que, por força do art. 144 do Código Tributário Nacional, o lançamento se rege pela normas vigentes à época do fato gerador, que se deu entre janeiro de 2004 e agosto de 2007;

- cita o Acórdão n.º 3.615/10/CE;

- com extrema vênua ao entendimento que prevaleceu no Acórdão profligado, não poderia ser outra a aplicação do Decreto n.º 45.388/10, eis que eventual retroatividade a ele concedida representaria afronta gravíssima ao princípio da segurança jurídica, prejudicando contribuintes que, corretamente e abarcados por dispositivo claro do RICMS vigente na época, aproveitaram créditos decorrentes da aquisição de mercadorias consumidas no processo de industrialização de produtos exportados.

Ao final, requer-se seja dado provimento ao Recurso, com o reconhecimento da improcedência do lançamento.

Do Recurso de Revisão da Fazenda Pública Estadual

Também inconformada com a decisão proferida pela 3ª Câmara de Julgamento, a Fazenda Pública Estadual, por meio de procurador legalmente constituído, interpõe seu recurso às fls. 1.647/1.667, resumidamente, aos fundamentos que se seguem:

- a decisão da 3ª Câmara de Julgamento merece ser reformada, pois é manifestamente ilegal e contrária às provas dos autos, contrariando ainda a jurisprudência predominante deste órgão, sendo que sua frágil fundamentação ignora inteiramente as normas gerais relativas ao ICMS, além do fato de que o Estado de Minas Gerais nunca pôde, legalmente, conceder benefícios fiscais de tal ordem;

- cita o art. 163 do RPTA/MG para sustentar o cabimento do recurso;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- o poder de conferir direito ao crédito do imposto, de ampliar ou limitar o seu exercício, bem como o de estabelecer limitações temporárias para sua fruição inscrevem-se no contexto de uma opção política do legislador, eis que, conforme exaustivamente demonstrado, o direito de compensação não resulta imediatamente da Constituição e nem traduz direito público subjetivo do contribuinte, oponível ao Estado, salvo naquelas situações expressamente previstas no ordenamento jurídico positivado por normas de natureza infraconstitucional;

- no atual ICMS, com a vigência da Lei Complementar n.º 87/96, o direito à utilização do crédito fiscal foi ampliado incluindo os bens destinados ao uso e consumo, os bens destinados ao ativo permanente e serviços de comunicação e energia elétrica;

- com estas mudanças introduzidas pela legislação complementar, podendo o contribuinte utilizar-se destes créditos fiscais, o saldo devedor do contribuinte será diminuído e, em alguns casos, resultará em saldos credores, gerando acúmulos de créditos, que poderão vir a ser transferidos;

- mas a Lei Complementar n.º 87/96 também tratou do limite temporal para que este aproveitamento se desse;

- o art. 20 da Lei Complementar n.º 87/96 determina em quais hipóteses o aproveitamento destes créditos ficaria vedado;

- é a própria Lei Complementar n.º 87/96 que determina, juntamente com a Constituição Federal, o aproveitamento de crédito de mercadorias utilizadas em "*processo de industrialização ou produção rural*";

- a legislação tributária jamais impediu tal aproveitamento para as outras empresas cuja operação seja tributada;

- e foi com base nessas premissas que se editou a então Emenda n.º 23/83, onde o Supremo Tribunal Federal teve diversas vezes a oportunidade de julgar pela legitimidade de estorno destes créditos na vigência da Constituição anterior;

- portanto, a fim de se evitar novos debates na justiça, a própria Lei Complementar e a Constituição Federal impediram o aproveitamento de tais créditos;

- mais importante ainda, é que tal vedação também se estendia às exportações por se tratar de operação imune ou não tributada;

- a regra geral estabelecida nos arts. 20 e 21 da Lei Complementar n.º 87/96 é a de anulação de créditos de ICMS, que consiste em estornar o crédito escritural do imposto cobrado na operação ou prestação anterior, quando o contribuinte promover a saída de mercadoria ou prestação de serviço sem tributação;

- somente as mercadorias adquiridas a título de matéria-prima, bens intermediários, embalagens, que são essenciais e integrem o produto final na condição de elemento indispensável à sua composição, denominados como insumos, é que podem ser aproveitados sem qualquer limitação temporal, exceto nos casos em que as operações subsequentes forem isentas ou não tributadas, aí por expressa vedação legal;

- as exportações por serem operações não tributadas por força de comando constitucional e da Lei Complementar n.º 87/96, também não poderiam, por vedação

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

expressa da lei, aproveitar tais créditos (insumos) e muito menos os bens de uso e consumo, ativo permanente e serviços (caput do art. 20), porque este, para todos os contribuintes, seja de que espécie for, possuem limitações previstas na lei complementar;

- a possibilidade dos contribuintes exportadores manterem em suas escritas fiscais os créditos de ICMS decorrentes de aquisições de insumos, ainda que a mercadoria por eles produzida seja exportada (portanto, sem a incidência do mesmo imposto), está expressamente prevista no art. 21, § 2º da Lei Kandir, que dispõe que tais créditos não serão estornados, em sintonia com o comando constitucional do art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “f” da Constituição Federal de 1988;

- mas, em momento algum, a legislação constitucional ou complementar se refere a mercadorias de bens de uso e consumo, mas somente àquelas utilizadas no processo de industrialização;

- o acórdão, ora combatido, reformulando o lançamento, quer levar a crédito, proporcionalmente, aqueles derivados de aquisição de material de uso e consumo ao entendimento de que estas mercadorias estariam sob a guarida do art. 32, incisos I e II da Lei Complementar n.º 87/96, c/c art. 66, item 3 do RICMS/96;

- entretanto, os fundamentos do acórdão são destituídos de razoabilidade;

- o art. 32 da Lei Complementar n.º 87/96 apenas ratifica outros dispositivos da própria lei no que se refere à incidência do imposto sobre as exportações (inciso I) e de que deverão ser mantidos os créditos nas hipóteses de aquisição de insumos (porque "mercadorias entradas no estabelecimento para integração ou consumo em processo de produção", nada mais são do que insumos) quando se tratar de mercadorias destinadas a exportação (inciso II);

- o art. 32, inciso II da Lei Complementar n.º 87/96 não tem e nem nunca teve, o condão de eliminar a regra geral insculpida no art. 20 e sua forma de aproveitamento, não sendo regra de caráter geral, mas especial e subordinada a outros dispositivos estabelecidos previamente na mesma lei;

- o legislador somente pretendeu ratificar que o produto intermediário dará direito ao crédito do ICMS, inclusive para as empresas exportadoras que foram excluídas da vedação de aproveitamento por se tratar de operação não tributada;

- basta ler a legislação complementar para se verificar que o art. 20 da Lei Complementar n.º 87/96 determina o direito de crédito na entrada de mercadoria para seu uso e consumo, ativo permanente ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal do estabelecimento, mas está limitado no tempo;

- as únicas hipóteses de aproveitamento de crédito previstas na Lei Complementar de imediato, e também pela legislação estadual, sem limitação temporal ou qualquer outra, são as referentes às aquisições de mercadorias para integrarem ou serem consumidas integralmente no processo produtivo do estabelecimento industrial, na produção de produtos industrializados, inclusive os semi-elaborados;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- no que se refere ao artigo do Regulamento do ICMS este é mera reprodução da lei tributária mineira que, por conseguinte, também repete a norma complementar;

- mesmo que se pudesse, tomando como corretas as razões do acórdão, entender que dispositivos de regulamento pudessem conceder benefícios não previstos na norma complementar ou na norma a qual regulamentou, esbarraria na Lei Complementar nº 24/75;

- os arts. 66 e 71 do RICMS/MG, quando se referem aos produtos exportados apenas repetem o que dispõem tanto a Lei Complementar n.º 87/96;

- se acaso entender-se que o § 1º, item 3.1 do art. 66 estaria concedendo o crédito, ou seja, possibilitando tal aproveitamento, o efeito seria inócuo, pois, no mesmo regulamento, encontra-se um artigo que autoriza e de outro que determina o estorno destes créditos (art. 71, § 1º), além de ir contra o próprio artigo que não considera tais créditos como legítimos (art. 66, II, b);

- cita o art. 99 do Código Tributário Nacional;

- o que a lei determina não pode ser mudado por um decreto;

- mostra-se inteiramente inaplicável o disposto no art. 100, parágrafo único do Código Tributário Nacional.

Ao final, pede o conhecimento e provimento do presente Recurso, restaurando-se a exigência fiscal.

Das Contrarrazões ao Recurso da Fazenda Pública Estadual

Regularmente intimada da interposição do Recurso de Revisão pelo Estado de Minas Gerais, a Contribuinte apresenta suas contrarrazões às fls. 1.670/1.680, sustentando o não cabimento do Recurso por falta de cumprimento de requisito essencial de admissibilidade uma vez versar sobre matéria não decidida pelo voto de qualidade e, no mérito, contesta os argumentos apresentados reafirmando a regularidade dos créditos aproveitados.

Ao final, em sede preliminar, requer seja negado seguimento ao Recurso de Revisão interposto pelo Estado de Minas Gerais e, no mérito, seja desprovido o Recurso de Revisão interposto pelo Estado de Minas Gerais, mantendo-se a decisão proferida pela d. Câmara Julgadora, no que se refere à premissa de possibilidade de aproveitamento dos créditos decorrentes de aquisição de mercadorias de uso e consumo aplicadas na industrialização de bens destinados à exportação, sem prejuízo do Recurso de Revisão aviado pela ora Recorrida, para ver aplicado tal aproveitamento de forma integral, sem que se permita a retroação do Decreto n.º 45.388/10.

DECISÃO

Compete à Câmara a análise, em sede recursal, do lançamento consubstanciado no Auto de Infração em epígrafe o qual versa acerca da imputação fiscal de aproveitamento indevido de crédito de ICMS relativo a aquisição de materiais de uso e consumo do próprio estabelecimento, no período de janeiro de 2004 a agosto

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de 2007, lançados como créditos extemporâneos e proporcionais às exportações realizadas no período.

Exigências de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada previstas na Lei nº 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI.

Da Preliminar

Inicialmente cumpre analisar a preliminar de cabimento dos presentes recursos nos termos do art. 163 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais – RPTA/MG, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, que assim determina:

SEÇÃO IX

DO RECURSO DE REVISÃO

Art. 163. Das decisões da Câmara de Julgamento cabe Recurso de Revisão para a Câmara Especial, no prazo de 10 (dez) dias contados da intimação do acórdão, mediante publicação da decisão no órgão oficial, nas seguintes hipóteses:

I - quando a decisão da Câmara de Julgamento resultar de voto de qualidade proferido pelo seu Presidente;

.....
§ 1º Não ensejará recurso de revisão:

I - a decisão tomada pelo voto de qualidade, relativa à:

a) questão preliminar, exceto a referente à descon sideração do ato ou negócio jurídico;

b) concessão de dedução de parcela do crédito tributário escriturada ou paga após a ação fiscal;

II - a decisão relativa ao cancelamento ou redução de multa isolada, pelo órgão julgador, conforme estabelecido em lei.

.....

Pela leitura e análise do texto acima transcrito em confronto com a decisão consubstanciada no Acórdão 20.026/11/3ª, ora recorrida, verifica-se serem cabíveis os presentes recursos, uma vez que a decisão foi tomada pelo voto de qualidade, adequando-se, perfeitamente, aos ditames do art. 163 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais – RPTA/MG, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08.

Ressalte-se ainda que a decisão não se enquadra em nenhuma das vedações constantes do § 1º do citado art. 163, pois não trata de questão preliminar ou de concessão de dedução de parcela do crédito tributário escriturada ou paga após a ação fiscal.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

É importante verificar também a questão levantada pela Contribuinte em suas contrarrazões quando sustenta que o recurso da Fazenda Pública Estadual não seria cabível para questionar matéria decidida por unanimidade.

Em relação à esta questão, torna-se crucial verificar o disposto no § 5º do art. 163 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais – RPTA/MG, a saber:

Art. 163.....

§ 5º Havendo pelo menos uma matéria decidida pelo voto de qualidade, excetuadas as mencionadas no § 1º, o recurso de revisão poderá versar sobre as matérias não decididas com o referido quorum.

.....

Assim resta evidente que, se pelo menos parte da decisão tiver sido tomada pelo voto de qualidade, o único recurso cabível é o recurso de revisão fundamentado exatamente nesta condicionante.

Desta forma, a redação do dispositivo é clara ao se referir a decisão resultante do voto de qualidade. Portanto, basta que exista uma matéria decidida por esse tipo de voto, para que a manifestação de insatisfação do Recorrente deve ser feita com base no recurso de revisão.

Pelo exposto, não se pode acolher o argumento de que o § 5º do art. 163 apresenta a possibilidade de o recurso de revisão versar sobre matérias não decididas pelo voto de qualidade, desde que ataque a parte da decisão proferida dessa forma, sob pena de se acolher a possibilidade de apresentação de dois recursos contra uma única decisão.

Diante disso, encontra-se atendida a condição prevista no inciso I do artigo 163 do RPTA/MG, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, devendo ser conhecidos ambos os Recursos de Revisão apresentados por configurados seus pressupostos de admissibilidade.

Do Mérito

A matéria em discussão é regida pela Constituição da República de 1988, que ao instituir os tributos, a competência para exigí-los, bem como traçar as linhas do regime da não cumulatividade, determinou que não implica crédito para compensação, salvo determinação em contrário da legislação, quanto às saídas com isenção ou não incidência, acarretando ainda o estorno do imposto porventura creditado:

Art. 155 -

§ 2º O imposto previsto no inciso II, atenderá ao seguinte:

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

.....

A Carta Magna estabeleceu a não cumulatividade plena do ICMS e os casos em que não haveria manutenção total do crédito pelas entradas, mas remeteu para a legislação complementar a competência para determinar aquelas situações passíveis de aproveitamento dos créditos na entrada, ainda que a saída estivesse beneficiada com a isenção ou não incidência.

Nesse sentido, veio a Lei Complementar n.º 87/96 disciplinar a matéria, nos seguintes termos:

Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

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

.....

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

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

.....

Evidente que aqui não há que se falar em restrições, vez que a compensação se refere à mercadoria, seja bem do ativo, matéria-prima, insumos, etc. Entretanto, por determinação contrária da legislação, a mercadoria entrada no estabelecimento, integralizada ou consumida no processo de produção, ainda que a saída seja com não-incidência, caso específico das operações de exportação, a lei complementar referida contemplou, com base no permissivo constitucionalmente posto, o direito ao crédito nas entradas, inclusive o material de uso e consumo.

Induidoso que o aproveitamento de créditos de ICMS relativos à entrada de material para uso e consumo foi permitido quando da publicação da citada Lei Complementar n.º 87/96.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

É cediço que a legislação permite o crédito de ICMS relativo à entrada de mercadorias para integrarem ou serem consumidas integralmente no processo produtivo do estabelecimento industrial, na produção de produtos industrializados, inclusive os semi-elaborados, na hipótese de saída com destino ao mercado externo, exportação. Esta a dicção do art. 32, inciso II da Lei Complementar n.º 87/96:

Art. 32 - A partir da data de publicação desta Lei Complementar:

.....
II - darão direito de crédito, que não será objeto de estorno, as mercadorias entradas no estabelecimento para integração ou consumo em processo de produção de mercadorias industrializadas, inclusive semi-elaboradas, destinadas ao exterior;
.....

Observa-se que a norma determina a condição para o creditamento do imposto, ou seja, na entrada de mercadorias no estabelecimento para integração ou consumo em processo de produção de mercadorias industrializadas, incluindo os semi-elaborados, cujo destino seja o exterior; prescreve que não será motivo de estorno.

Portanto, as mercadorias cujo crédito é permitido pela Lei Complementar n.º 87/96 nada mais são do que as matérias-primas, os produtos intermediários e materiais de uso e consumo que, participando do processo produtivo, são elementos indispensáveis na obtenção do novo produto.

As normas estaduais mineiras, em respeito à esta diretiva, traziam a mesma disposição incluída na Lei n.º 6.763/75 e regulamentada pelo RICMS/MG, a saber:

Art. 29 - O valor devido a título de imposto resultará da diferença a maior entre o imposto referente à mercadoria saída e ao serviço de transporte ou de comunicação prestado e o imposto cobrado relativamente à entrada, real ou simbólica, de mercadoria, inclusive energia elétrica, ou bem para uso, consumo ou ativo permanente, e o recebimento de serviço de transporte ou de comunicação, no respectivo estabelecimento.

Outro é o entendimento para a regra geral e os contribuintes que não realizam operações de venda para o exterior, vez que a legislação tributária determina que o crédito do ICMS pelas entradas de material de uso e consumo somente será permitido a partir de 1º de janeiro de 2020.

Possível inferir que se a intenção da norma é permitir o crédito de material de uso e consumo, nos casos de industrialização de produtos destinados à exportação.

A legislação que rege a matéria, presente no RICMS/02, assim dispõe:

Art. 66 - Observadas as demais disposições deste Título, será abatido, sob a forma de crédito, do imposto incidente nas operações ou prestações

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

realizadas no período, desde que a elas vinculado, o valor do ICMS correspondente:

.....
X - à entrada de bem destinado a uso ou consumo do estabelecimento, ocorrida a partir de 1º de janeiro de 2007. (Efeitos de 17/12/02 a 31/12/06)

X - à entrada de bem destinado a uso ou consumo do estabelecimento, ocorrida a partir de 1º de janeiro de 2011. (Efeitos a partir de 1º/01/07)

§ 1º - Também ensejará o aproveitamento sob a forma de crédito:

.....
2) o valor do imposto correspondente à matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem adquiridos ou recebidos no período, para emprego diretamente no processo de produção, extração, industrialização, geração ou comunicação, observando-se que:

.....
2.2) são compreendidos entre as matérias-primas e produtos intermediários aqueles que sejam consumidos ou integrem o produto final na condição de elemento indispensável à sua composição

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, excetuadas as hipóteses previstas nos incisos VI e VII do caput do artigo 66 deste Regulamento; (Efeitos de 1º/01/07 a 13/08/07)

III - se tratar de entrada, até 31 de dezembro de 2006, de bens destinados a uso ou a consumo do estabelecimento, excetuadas as hipóteses previstas nos incisos VI e VII do caput do artigo 66 deste Regulamento; (Efeitos de 17/12/02 a 31/12/06)

.....(grifos não constam do original)

Deve ser feita, ainda, uma distinção no caso dos autos para os demais produtos em relação ao período até 13 de agosto de 2007.

Isto porque, em face da norma albergada na Lei Complementar n.º 87/96, por se tratar de contribuinte exportador, o RICMS/02 tratava da matéria no art. 66, com a seguinte disposição:

Art. 66 -

Parágrafo primeiro - Também ensejará o aproveitamento sob a forma de crédito:

2) o valor do imposto correspondente à matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, adquiridos ou recebidos no período.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

.....
2.2) são compreendidos entre as matérias-primas e produtos intermediários aqueles que sejam consumidos ou integrem o produto na condição de elemento indispensável à sua composição;
.....”

Na esteira na norma geral da Lei Complementar n.º 87/96, o mencionado dispositivo do RICMS/MG prescrevia:

Efeitos de 15/12/2002 a 13/08/2007 - Redação original:

VI - às mercadorias adquiridas ou recebidas para integração ou consumo em processo de produção de produtos industrializados, inclusive os semi-elaborados, destinados à exportação para o exterior;

Verificadas as normas que regem a matéria é possível perceber com clareza que, para as empresas industriais não exportadoras, o creditamento se restringe à aquisição de matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem. Por outro lado, em se tratando de exportação, permitia-se a apropriação de créditos inerentes aos produtos de uso e consumo utilizados no processo industrial.

Existindo a diferença no Regulamento do ICMS mineiro, é razoável o entendimento de que o material de uso/consumo não é produto intermediário, mas que está vinculado ao processo produtivo.

Pelo que consta da legislação, à época dos fatos geradores, resta cristalinamente clara a intenção da norma em tratar os exportadores de forma distinta dos demais contribuintes para efeito de crédito do imposto. Este entendimento está, inclusive, em consonância com as normas federais, uma vez que a Lei Complementar n.º 87/96 veio, exatamente, com o intuito de desoneração das exportações. Portanto, a norma mineira não estava sozinha, mas total e adequadamente inserida em um contexto maior.

Não é possível e nem plausível dentro da melhor técnica de interpretação afirmar que os dois dispositivos que tratavam separadamente exportadores e não-exportadores possuíam igual conteúdo.

É evidente o tratamento diferenciado ao estabelecimento exportador, buscando a interpretação finalística da Lei Complementar n.º 87/96, que traz em seu bojo a desoneração da exportação.

Neste sentido, a norma regulamentar mineira concedeu diversos créditos aos exportadores, que não são ainda admitidos aos estabelecimentos com foco exclusivamente nacional.

A título de exemplo, o disposto no inciso VII do art. 66 do RICMS/02 autoriza o lançamento dos créditos relativos aos insumos empregados no transporte realizado em veículos próprios, conforme preconiza o dispositivo a seguir transcrito:

Art. 66 - Observadas as demais disposições deste Título, será abatido, sob a forma de crédito, do

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

imposto incidente nas operações ou nas prestações realizadas no período, desde que a elas vinculado, o valor do ICMS correspondente:

.....
Efeitos de 15/12/2002 a 13/08/2007 - Redação original:

VII - aos insumos relativos ao transporte, adquiridos para emprego exclusivo em veículos próprios utilizados no transporte dos produtos a que se refere o inciso anterior, desde que efetuado diretamente pelo proprietário dos produtos;

.....
Assim, mesmo considerando apenas a legislação estadual, pelo menos até 13 de agosto de 2007, data de revogação dos dispositivos do RICMS/02 que autorizavam a apropriação dos créditos ora em análise, os créditos lançados pela Impugnante em relação a materiais e uso e consumo se mostram corretos.

Por outro lado, é visível que a ação fiscal trouxe uma interpretação diferenciada, realizada após a revogação dos dispositivos relativos aos exportadores, sendo claro que, até 2007, outros Agentes do Fisco admitiram os creditamentos na forma realizada, amparados pelas normas em vigor à época, convalidando, com este procedimento, a apuração proporcional efetuada.

Dentro desta análise, cabem também as normas contidas no art. 146 do Código Tributário Nacional que assim determina:

Art. 146 - A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

Neste sentido, o Professor Hugo de Brito Machado, em seu livro “Comentários ao Código Tributário Nacional”, assim se manifesta ao interpretar o citado art. 146:

“Com efeito, a Administração Tributária é simplesmente uma aplicadora da lei. Se a lei não pode retroagir, pela mesma razão também não pode retroagir a mudança do critério jurídico adotado pela Administração em sua aplicação.

Isto, porém, não quer dizer que a atividade administrativa, nem a atividade jurisdicional devam ficar também submetidas sempre ao mesmo critério, (...), posto que a Administração pode e deve corrigir os seus atos ilegais, e a atividade jurisdicional pode envolver a correção de erros na aplicação da lei, e nestes casos certamente deve ocorrer a produção de efeitos para o passado, como se passa a demonstrar.”

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

É fundamental que, mesmo em decisões administrativas, sejam preservadas a estabilidade das relações jurídicas, a certeza e a segurança. Esta regra deve ser vista não só em relação a um mesmo contribuinte, mas a todos aqueles que se encontrem na mesma situação.

A Administração Pública não pode tratar os casos que estão no passado de modo a se desviarem da prática até então utilizada e na qual o contribuinte tinha confiado. Esta regra tem que ter a mesma validade para todos os contribuintes que estejam na mesma situação. Assim, se a Administração Pública aplica determinada regra e interpretação para um contribuinte, não pode tratar de forma desigual outro contribuinte que esteja na mesma situação do primeiro, devendo a ele estender igualitário tratamento.

O que pretende o Código Tributário Nacional é atenuar os efeitos bruscos da mudança de critérios da Administração, ao estabelecer que a observância dos atos normativos, no caso em tela o próprio Regulamento do ICMS, excluiria as exigências.

A partir do momento que o Fisco adota o entendimento contido no próprio Regulamento do ICMS em sua versão original e antes da alteração ocorrida em 12 de agosto de 2007, para promover autuações, cabe ao órgão julgador administrativo pacificar este entendimento levando-o aos processos sob sua análise em que a regra foi aplicada distintamente.

Ademais, se o Fisco aplica um critério para determinado contribuinte deve fazê-lo para todos aqueles que se encontrem em igual situação sob pena de variar-se de critério jurídico por simples oportunidade e converter a regra da atividade de lançamento de plenamente vinculada (art. 142 do Código Tributário Nacional) para discricionária.

Importante também destacar em relação ao entendimento exposto pelo Fisco de que a expressão contida no revogado inciso VI do art. 66 do RICMS/02 equivaleria ao consumo de produtos intermediários e matéria prima, que a Consulta de Contribuintes n.º 0003/07 destacada na impugnação não deixa dúvida quanto ao entendimento da SEF/MG até 13 de agosto de 2007.

Além do acima citado cumpre também destacar que as normas contidas no Decreto n.º 45.388, 02 de junho de 2010, publicado em 03 de junho de 2010, não alteram o posicionamento aqui destacado. Isto porque o Decreto n.º 45.388/10, trata de uma situação especial, clara e pontual.

Veja-se o que fica descrito na ementa do Decreto n.º 45.388/10:

“DECRETO Nº 45.388, DE 2 DE JUNHO DE 2010

Dispõe sobre o pagamento do crédito tributário, com dispensa ou redução de multas e juros, decorrente de estorno de crédito de ICMS relativo à entrada de bem de uso ou consumo aplicado no processo produtivo de produto industrializado, inclusive semielaborado, destinado à exportação, ou à entrada de insumos empregados no transporte do referido produto em veículo próprio.”

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, as regras contidas no Decreto n.º 45.388/10 só devem ser aplicadas para os casos de pagamento do crédito tributário com dispensa ou redução de multas e juros e não para todos os casos.

Reforça este entendimento a Resolução n.º 4.229/10 que disciplina as regras contidas no Decreto n.º 45.388/10.

Conclui-se, portanto, que os créditos relativos às aquisições de materiais de uso e consumo do estabelecimento exportador, diferentemente dos demais contribuintes são passíveis de utilização, pelo menos, até a mudança na legislação estadual.

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em conhecer dos Recursos de Revisão. No mérito, também à unanimidade, em negar provimento ao recurso 40.060129827-89 (Fazenda Estadual) e, quanto ao recurso 40.060129752-86 (V & M do Brasil), em dar-lhe provimento. Vencidos os Conselheiros Maria de Lourdes Medeiros e Mauro Heleno Galvão (Revisor), que lhe negavam provimento, nos termos do acórdão recorrido. Pela Recorrida, sustentou oralmente a Dra. Paula Regina Guerra de Resende Couri e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Eder Sousa. Participaram do julgamento, além dos signatários e da Conselheira vencida, os Conselheiros André Barros de Moura, Raimundo Francisco da Silva e Sauro Henrique de Almeida.

Sala das Sessões, 30 de setembro de 2011.

Mauro Heleno Galvão
Presidente / Revisor

Luciana Mundim de Mattos Paixão
Relatora