

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.755/12/1ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000166671-72
Impugnação: 40.010128193-10
Impugnante: Magnesita Refratários S/A
IE: 001066066.00-16
Coobrigados: Eduardo Francisco Lobo
Ronaldo Iabrudi dos Santos Pereira
Proc. S. Passivo: Sacha Calmon Navarro Coêlho/Outro(s)
Origem: DF/Contagem

EMENTA

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – DIRETORES – ELEIÇÃO ERRÔNEA. Eleição do Diretor Financeiro e do Diretor Presidente da empresa para o polo passivo da presente autuação. Entretanto, a Fiscalização reformulou o Auto de Infração para excluir os Coobrigados.

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – MATERIAL DE USO E CONSUMO. Constatou-se o aproveitamento indevido de créditos de ICMS provenientes de aquisições de materiais destinados ao uso ou consumo do estabelecimento, os quais não se caracterizam como produtos intermediários, nos termos do art. 66, inciso V da Parte Geral do RICMS/02, c/c art. 70, inciso III do mesmo regulamento e de bens do Ativo Permanente contabilizados como material de uso e consumo. Exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6763/75. Entretanto, devem ser excluídas as exigências relativas aos materiais identificados na perícia como produtos intermediários, bem como juros e multas sobre as exigências relativas às entradas de material de uso e consumo utilizados no processo produtivo da Autuada, ocorridas até 13/08/07, proporcionalmente às exportações realizadas, com base no art. 100, inciso III, parágrafo único do CTN.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

O presente lançamento refere-se a aproveitamento indevido de crédito de ICMS relativo a materiais de uso e consumo do próprio estabelecimento, no período de julho de 2004 a julho de 2007, lançados como créditos extemporâneos e proporcionais às exportações realizadas no período.

Exigem-se ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da lei retromencionada.

O processo encontra-se instruído com os seguintes documentos: Auto de Início da Infração Fiscal – AIAF (fls. 02); Auto de Infração - AI (fls. 03/04); Demonstrativo de Correção Monetária e Multas – DCMM (fls. 05); Relatório Fiscal (fls. 06/09); Demonstrativo de Crédito Extemporâneo de ICMS (fls. 10/13); Demonstrativo de Crédito Extemporâneo de ICMS elaborado pela Fiscalização (fls. 14/17); Subsídios Fiscais relativos ao pedido de medida liminar em mandado de segurança (fls. 18/21); Comunicado da Autuada informando o aproveitamento extemporâneo de créditos de ICMS (fls. 24); Declaração de Apuração e Informações do ICMS – DAPI relativa ao mês de julho de 2009 (fls. 27/32); Cópia do Decreto nº 45.388/10 (fls. 33/35); Protocolo e Justificação de Incorporação, Ata de Assembleia Geral e Estatuto Social da Autuada (fls. 36/80); Levantamento detalhado de crédito extemporâneo (fls. 86/363); Termo de Rerratificação do Auto de Infração para exclusão dos Coobrigados (fls. 364); Aviso de Recebimento relativo à intimação da Autuada (fls. 365).

Da Impugnação

Inconformada, a Impugnante apresenta, tempestivamente e por procuradores regularmente constituídos, Impugnação às fls. 415/433 e anexa documentos de fls. 434/549, alegando, inicialmente, que tem direito ao crédito de material de uso e consumo na proporção das exportações realizadas no período, em face do que dispõe o art. 66, inciso VI do RICMS/02, com a redação em vigor até 13/08/07, que garantia o crédito de mercadoria destinada a uso e consumo, quando o produto fabricado fosse destinado à exportação para o exterior e que o inciso II do art. 32 da Lei Complementar nº 87/96 (LC nº 87/96) reforça este entendimento.

Esclarece que aproveitou crédito decorrente de mercadorias destinadas a uso e consumo no seu processo produtivo de produtos industrializados destinados à exportação e que o entendimento deste Conselho tem sido no sentido de reconhecer o direito ao crédito devendo, portanto, ser preservada a confiança fiscal, a segurança jurídica e a irreversibilidade do lançamento quanto aos critérios jurídicos.

Aduz que, a partir da mudança promovida no RICMS/02, pelo Decreto nº 44.596/07, a Impugnante passou a discutir em juízo a matéria, via mandado de segurança (nº 0079.09.946810-4), pois entende que o crédito proporcional dos materiais de uso e consumo, proporcional às exportações, foi um direito dado pela Lei Complementar nº 87/96 e não pode ser retirado pela legislação estadual.

Por outro lado, aduz que não caberia a arguição de impossibilidade de discussão administrativa, posto que, se assim fosse, haveria renúncia a esta fase pela impetração do *mandamus*, uma vez que lá se discute a matéria considerando o lapso temporal pela mudança legislativa.

Ressalta que a divisão temporal em antes e depois da mudança dos arts. 66 e 70 do RICMS/02, deve se levar em conta não o momento em que o crédito extemporâneo foi realizado, mas o momento em que o crédito era devido, a bem do princípio da igualdade.

Salienta que a matéria é eminentemente de direito, pois consta incontroverso nos autos que o creditamento foi de materiais de uso e consumo, utilizados na produção, e proporcionais às exportações realizadas pela empresa.

Requer, ao final, a improcedência do feito fiscal e, subsidiariamente, a exclusão das penalidades e dos juros com base no art. 100, inciso III do CTN.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização, em Manifestação de fls. 553/556, alega que o direito aos créditos de aquisição de materiais de uso e consumo são vedados até 31/12/10, conforme o disposto no art. 33, inciso I da LC nº 87/96.

Informa que não há interpretação outra para a palavra “consumo” disposta no inciso VI do art. 66, RICMS/02, que não matéria-prima e produto intermediário, pois são consumidos no processo de produção.

Ressalta que a expressão “consumida no processo de produção” constante na legislação não equivale à expressão “materiais de uso e consumo do estabelecimento”.

Aduz que, sobre os acórdãos enumerados pela Impugnante como sendo de matérias relacionadas ao objeto deste Auto de Infração, a Fiscalização é incapaz de apreciá-los, por não dispor, em mãos, das peças fiscais julgadas.

Acrescenta que um determinado produto que para uma empresa é material de uso e consumo, pode ser uma matéria prima para outra e assim sucessivamente. Logo, acórdãos podem ser norteadores para o trabalho fiscal, mas não determinantes para um contribuinte específico.

Da Instrução Processual

Em decisão proferida no dia 17/11/10, às fls. 562, a 3ª Câmara de Julgamento exarou despacho interlocutório para que a Autuada elaborasse quadro demonstrativo relativo aos produtos objeto do Auto de Infração em exame, contando, além dos dados informados às fls. 86/363, a descrição dos produtos, o local de sua utilização e sua função no processo produtivo. Solicitou ainda que esclarecesse se todos os produtos listados nas planilhas de fls. 86/363 se referem ao Auto de Infração em análise.

Na oportunidade, a referida Câmara determinou também a conversão do julgamento em diligência para que a Fiscalização acrescentasse ao quadro demonstrativo elaborado pela Contribuinte, coluna própria pontuando se os produtos, embora não se enquadrem no conceito de produto intermediário, nos termos das Instruções Normativas nºs 01/86 e 01/01, são consumidos no processo produtivo da Autuada.

Da Manifestação da Autuada

Devidamente intimada, a Impugnante comparece aos autos, conforme petição de fls. 566/567, alegando que todos os produtos citados nas planilhas de fls. 83/363 referem-se ao Auto de Infração em análise e são aqueles que foram anexados na planilha de fls. 568/772 (doc. 1).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Informa ainda que os mesmos produtos foram descritos noutra planilha (doc. 02), às fls. 773/1.039, com a sua descrição pormenorizada, o local de utilização, bem como a utilidade de cada um no processo produtivo da Autuada.

A Impugnante anexa uma terceira planilha, às fls. 1.040/1.043 dos autos, com o valor consolidado do ICMS suportado pela aquisição dos mesmos produtos informados nas planilhas anteriores, evidenciando os percentuais de exportação mensais e afirmando que os créditos discutidos no processo em apreço foram tomados na exata proporção das exportações realizadas.

Da Manifestação da Fiscalização

A Fiscalização se manifesta às fls. 1.045/1.049 e anexa as planilhas de fls. 1.050/1.526, argumentando que a Autuada não contestou os produtos listados nas planilhas de fls. 83/363 e elaborou uma planilha denominada “Doc. 02”, em que descreve os produtos escriturados como sendo de uso e consumo do estabelecimento.

Aduz, ainda, que apesar da não apresentação, pela Autuada, das notas fiscais que culminaram no crédito extemporâneo ora discutido, acrescentou uma outra coluna à planilha “Doc. 02” e apontou se tais produtos se enquadram no conceito de materiais de uso e consumo, ativo ou produto intermediário.

Aponta a existência de outros autos de infração lavrados contra a Impugnante, em que são discutidos, também, o aproveitamento de créditos extemporâneos e requer o julgamento conjunto dos processos.

Da Manifestação da Autuada

Em razão da juntada de novos documentos promovida pela Fiscalização, a Autuada se manifesta novamente às fls. 1.530/1.533 e anexa novas planilhas às fls. 1.534/2.007, alegando que a Fiscalização não contesta que os produtos são destinados ao uso e consumo do estabelecimento de nítido caráter exportador e, tampouco, que o crédito pela aquisição tributada desses materiais foi apropriado na proporção das exportações verificadas no período.

Afirma que o entendimento da Fiscalização destoa do entendimento deste Conselho de Contribuintes que, por diversas vezes, disse expressamente que os contribuintes exportadores tinham direito ao crédito pelos bens de uso e consumo, uma vez que a legislação estadual teria antecipado o termo inicial de creditamento previsto na LC nº 87/96.

Informa que é fato incontroverso nos autos a classificação dos produtos em material de uso e consumo, razão pela qual não há que se falar em julgamento conjunto dos outros autos de infração, haja vista que, naqueles, há divergência sobre a natureza dos bens.

Sustenta que a discussão presente nos autos diz respeito à possibilidade ou não de creditamento de materiais de uso e consumo em se tratando de estabelecimento exportador.

Da Manifestação da Fiscalização

A Fiscalização comparece às fls. 2.010/2.011, reiterando os argumentos expostos na Manifestação Fiscal de fls. 1.045/1.049.

Discorda da Autuada quando esta julga ser inviável o julgamento dos três processos juntos.

Da Realização de Perícia

Em sessão realizada no dia 17/05/11, a 3ª Câmara de Julgamento determinou a realização de perícia para:

1) esclarecer se os produtos relacionados às fls. 86/363, objeto de estorno de crédito pela Fiscalização neste Processo Tributário Administrativo (PTA), referem-se a material de uso e consumo e se, embora não se enquadrem no conceito de produto intermediário, nos termos da Instrução Normativa nº 01/86, são utilizados no processo produtivo da Autuada;

2) relacionar as mercadorias cujos créditos foram estornados, elaborando planilha demonstrativa, o número da nota fiscal de aquisição, a data, a descrição da mercadoria, o valor unitário, o valor total, a contabilização, o local de aplicação, a função e sua conceituação (material de uso e consumo, bem do ativo, produto intermediário);

3) em face da alegação da Fiscalização de fls. 1.046/1.047 de que “a Autuada em atendimento à decisão de fl. 562 dos autos apresentou planilha denominada Doc. 02 que lista de um lado os produtos escriturados e novamente declarados como sendo de uso e consumo do estabelecimento e apontados em coluna com o código “1” e de outro lado os créditos tomados como sendo produtos intermediários – identificados com o código “2” e que não foram objeto deste AI”, informar se os produtos/materiais relacionados às fls. 86/363 são os mesmos relacionados no “Doc. 1”, fls. 568/772 e às fls. 773/1.039, relacionando-os, caso não o sejam;

4) esclarecer se os produtos relacionados na planilha 03 juntada pela Fiscalização às fls. 1.505/1.526 estão relacionados pela Contribuinte como material de uso e consumo nas planilhas anexadas em decorrência do despacho interlocutório.

O Perito foi designado às fls. 2.016, conforme termo assinado pelo Delegado Fiscal de Contagem.

A Impugnante apresenta seus quesitos às fls. 2.021/2.022, mas não indica assistente técnico.

O Laudo Pericial encontra-se juntado às fls. 2.024/2.032, acompanhado das Planilhas de fls. 2.033/2.250.

A Autuada comparece às fls. 2.254/2.258, onde conclui que a perícia lhe foi favorável, reiterando sua posição anteriormente defendida.

A Fiscalização se manifesta às fls. 2.260/2.265 reiterando suas manifestações anteriores e ressalta, mais uma vez, que os créditos de aquisição de materiais de uso e consumo encontram-se vedados até 31/12/10, nos termos do art. 33, inciso I da LC nº 87/96 e art. 66, inciso X do RICMS/02.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Aduz que o conceito de insumos adotado na legislação das Contribuições para o Programa de Integração Social/Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (PIS/COFINS) não é o mesmo conceito aplicado nas regras do ICMS.

Ao final, pede a procedência total do lançamento.

Do Parecer da Assessoria

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 2.268/2.277, opina, no mérito, pela procedência parcial do lançamento para excluir as exigências relativas: a) aos materiais classificados pelo perito como produtos intermediários; b) aos produtos classificados pelo perito como material de uso e consumo.

DECISÃO

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CC/MG foram, em parte, utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e por esta razão passam a compor o presente Acórdão, com as alterações e adequações pertinentes, mormente no que tange à divergência de entendimento sobre o direito ao crédito na proporção das exportações realizadas pela Autuada, em face da publicação do Decreto nº 45388/10.

Conforme relatado anteriormente, a imputação fiscal é de recolhimento a menor de ICMS em decorrência de aproveitamento indevido de crédito extemporâneo originário de aquisição de material de uso e consumo, no período de julho de 2004 a julho de 2007.

O crédito foi apropriado extemporaneamente em julho de 2009, na proporção das exportações realizadas frente às saídas totais do estabelecimento em cada período, conforme denúncia espontânea encaminhada ao Fisco em agosto de 2009 (documentos de fls. 10/17 e 24) e planilha de fls. 86/363.

As providências determinadas pela 3ª Câmara de Julgamento visaram estabelecer a relação entre o produto e o processo produtivo da Autuada. Neste sentido, o Perito concluiu que a maioria dos produtos são classificados como material de uso e consumo, à exceção de poucos itens identificados como bem do ativo permanente ou produto intermediário.

E, afirmou, ainda, o Perito que os materiais classificados como de uso e consumo são utilizados no processo produtivo da Autuada (fls. 2.030) e que, os itens que compõem a planilha de fls. 86/363 são os mesmos relacionados nas planilhas de fls. 568/772 e 773/1.039.

Quanto aos materiais classificados pelo Perito como produto intermediário, caberia à Impugnante o crédito por inteiro. Neste caso, como apropriou apenas a parcela proporcional à exportação, deve a exigência fiscal a eles relativa ser excluída do presente lançamento.

No tocante aos produtos identificados com bens do ativo permanente, não é possível a apropriação dos créditos na proporção das exportações, mas, sim, nos termos da legislação específica, conforme dispõe o art. 20 da Lei Complementar nº 87/96:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 mercadorias, 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.

(...)

§ 5º Para efeito do disposto no caput deste artigo, relativamente aos créditos decorrentes de entrada de mercadorias no estabelecimento destinadas ao ativo permanente, deverá ser observado: (Redação dada pela LCP nº 102, de 11.7.2000)

I - a apropriação será feita à razão de um quarenta e oito avos por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento; (Inciso Incluído pela LCP nº 102, de 11.7.2000)

II - em cada período de apuração do imposto, não será admitido o creditamento de que trata o inciso I, em relação à proporção das operações de saídas ou prestações isentas ou não tributadas sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período; (Inciso Incluído pela LCP nº 102, de 11.7.2000)

III - para aplicação do disposto nos incisos I e II deste parágrafo, o montante do crédito a ser apropriado será obtido multiplicando-se o valor total do respectivo crédito pelo fator igual a 1/48 (um quarenta e oito avos) da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período, equiparando-se às tributadas, para fins deste inciso, as saídas e prestações com destino ao exterior ou as saídas de papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos; (Redação dada pela Lei Complementar nº 120, de 2005)

IV - o quociente de um quarenta e oito avos será proporcionalmente aumentado ou diminuído, pro rata die, caso o período de apuração seja superior ou inferior a um mês; (Inciso Incluído pela LCP nº 102, de 11.7.2000)

V - na hipótese de alienação dos bens do ativo permanente, antes de decorrido o prazo de quatro anos contado da data de sua aquisição, não será admitido, a partir da data da alienação, o creditamento de que trata este parágrafo em relação à fração que corresponderia ao restante do quadriênio; (Inciso Incluído pela LCP nº 102, de 11.7.2000)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

VI - serão objeto de outro lançamento, além do lançamento em conjunto com os demais créditos, para efeito da compensação prevista neste artigo e no art. 19, em livro próprio ou de outra forma que a legislação determinar, para aplicação do disposto nos incisos I a V deste parágrafo; e (Inciso Incluído pela LCP nº 102, de 11.7.2000)

VII - ao final do quadragésimo oitavo mês contado da data da entrada do bem no estabelecimento, o saldo remanescente do crédito será cancelado.

Como assim não procedeu a Impugnante, resta incorreto o aproveitamento dos créditos oriundos das aquisições de bens do ativo permanente, pois tal apropriação somente se revela correta após a apuração dos coeficientes de creditamento.

Por outro lado, quanto aos produtos classificados como material de uso e consumo (MUC, na definição do Perito), a apropriação dos créditos se deu na proporção das exportações realizadas, na esteira da legislação vigente à época das aquisições dos produtos.

A Fiscalização rejeita tal tese, afirmando que, a teor da regra contida no inciso X do art. 66 da Parte Geral do RICMS/02, não há autorização para aproveitamento de crédito de material de uso e consumo.

Observando os produtos listados na referida planilha, percebe-se que são partes e peças dos equipamentos do parque industrial que, confrontados com o disposto na Instrução Normativa nº 01/86, não se classificam como produtos intermediários, mas, sim, como material de uso e consumo.

Quanto ao entendimento da Fiscalização de que a expressão contida no revogado inciso VI do art. 66 do RICMS/02 equivale ao consumo de produtos intermediários e matéria prima, a Consulta de Contribuinte nº 003/2007 não deixa qualquer controvérsia quanto ao entendimento da SEF/MG até 13/08/07.

Com efeito, a consulta foi declarada ineficaz, por versar sobre disposição claramente expressa na legislação tributária, ou seja, “a aquisição ou recebimento de mercadoria para integração ou consumo em processo de industrialização de produtos destinados à exportação ensejará direito ao crédito do imposto na proporção das saídas para o exterior, conforme disposto no inciso VI do art. 66 do RICMS/02”.

Destaca-se, portanto, que a Superintendência de Tributação (SUTRI), Órgão responsável pela interpretação da legislação tributária no âmbito da Secretaria de Estado de Fazenda, sustentava, nas consultas respondidas, a distinção entre os créditos referentes à matéria prima e a produto intermediário daqueles relativos às mercadorias adquiridas para integração ou consumo em processo de produção de produtos industrializados. Confira-se:

Consulta de Contribuinte nº 89/04

CRÉDITO DE ICMS - ETIQUETA - EMBALAGEM - EXPORTAÇÃO - 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 às mercadorias

adquiridas ou recebidas para integração ou consumo na produção de produtos industrializados, inclusive os semi-elaborados, destinados à exportação para o exterior (artigo 66, inciso VI, Parte Geral, RICMS/02).

Consulta de Contribuinte nº 03/07

CRÉDITO DE ICMS - SAÍDAS PARA EXPORTAÇÃO - A aquisição ou recebimento de mercadoria para integração ou consumo em processo de industrialização de produtos destinados à exportação ensejará direito ao crédito do imposto na proporção das saídas para o exterior, conforme disposto no inciso VI do art. 66 do RICMS/02.

Posteriormente, com a edição do Decreto nº 44.596, de 13/08/07, que revogou as disposições dos incisos VI e VII do art. 66 e deu nova redação ao inciso III do art. 70, todos do RICMS/02, a SUTRI reformulou as Consultas de Contribuintes acima citadas, para dar novo entendimento à matéria, ou seja, de que não era permitida a apropriação de créditos referentes aos produtos de uso e consumo utilizados no processo industrial de produtos destinados à exportação.

Assim, pode-se afirmar que até 13/08/07, os créditos relativos aos produtos intermediários, matéria prima e embalagem eram integrais, enquanto aqueles relativos a material de uso e consumo eram proporcionais às exportações.

Com efeito, o RICMS/02, até 13/08/07, tratava da matéria no art. 66, com as seguintes disposições:

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:

I - ao serviço de transporte ou de comunicação prestado ao tomador, observado o disposto no § 2º deste artigo;

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

III - à entrada de energia elétrica usada ou consumida no estabelecimento, observado o disposto no § 4º deste artigo;

IV - às mercadorias, inclusive material de embalagem, adquiridas ou recebidas no período para comercialização;

V - a matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, adquiridos ou recebidos no período, para emprego diretamente no processo de produção, extração, industrialização, geração ou comunicação, observando-se que:

a) incluem-se na embalagem todos os elementos que a componham, a protejam ou lhe assegurem a resistência;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

VI - 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;

VII - 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;

(...).

Cabe mencionar, ainda, a redação do inciso III do art. 70 do RICMS/02, vigente no período de 01/01/07 a 13/08/07, dispositivo este que trata da vedação de crédito, o qual era mais que explícito ao prever vedação de créditos relacionada a materiais para uso ou consumo do estabelecimento:

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/01/2007 a 13/08/2007 - Redação dada pelo Dec. nº 44.596, de 13/08/07)

(...)

Infere-se, por conseguinte, que no período de vigência da norma, para as empresas industriais não exportadoras, o crédito do imposto se restringe às aquisições de matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem, acrescido da parcela relativa às entradas de bens do ativo imobilizado. Por outro lado, em se tratando de empresa exportadora, permite-se apropriação de créditos inerentes aos produtos de uso e consumo utilizados no processo industrial, antecipando a vigência do dispositivo geral que abriga o material de uso/consumo, previsto na Lei Complementar nº 87/96.

Cabe destacar que os incisos acima transcritos conviviam em harmonia legislativa com os outros dispositivos que tratavam do crédito do imposto, em relação à generalidade das operações dos estabelecimentos.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Desta forma, existindo diferença no seio do regulamento, é razoável o entendimento de que o material de uso/consumo mencionado não é o produto intermediário, caracterizando-se exatamente por aquele que não atende aos ditames da Instrução Normativa nº 01/86, mas que está vinculado ao processo produtivo.

Assim vinha decidindo o Conselho de Contribuintes até a edição do Decreto nº 45.388 de 02 de junho de 2010, que cessou quaisquer dúvidas que se pudesse ter acerca do entendimento que a SEF/MG pretendia que fosse dado ao tema. É que o art. 2º do referido decreto deixa clara a impossibilidade da apropriação do mencionado crédito ao determinar o estorno do crédito efetivado, a qualquer tempo, pelo contribuinte. Confira-se:

Decreto nº 45.338/10:

Art. 1º Este Decreto dispõe sobre o estorno de crédito de ICMS na entrada de bem de uso ou consumo aplicado no processo produtivo de produto industrializado, inclusive semielaborado, destinado à exportação e de insumo empregado no transporte em veículo próprio de produtos destinados a exportação, bem como sobre o pagamento do crédito tributário decorrente do estorno, com dispensa ou redução de multas e juros.

Art. 2º O sujeito passivo que tenha apropriado, a qualquer tempo, a título de crédito, em sua escrita fiscal, o valor do ICMS relativo à entrada de bem de uso ou consumo aplicado no processo produtivo de produto industrializado, inclusive semielaborado, destinado à exportação deverá promover o respectivo estorno e regularizar sua conta gráfica de ICMS. (grifou-se)

Art. 3º O disposto no art. 2º aplica-se também à entrada de insumos adquiridos a partir de 13 de agosto de 2007 para emprego em veículos próprios utilizados no transporte dos produtos destinados a exportação.

(...).

Deve-se destacar que a norma do Decreto nº 45.388, de 02 de junho de 2010, supratranscrita, tem a mesma hierarquia do RICMS/02, embora não tenha sido modificada, revogada, repristinada ou retroagida a vigência das normas sobre a matéria nele tratadas.

Desta forma, em face da impossibilidade deste Órgão colegiado negar aplicação a ato normativo, em observância do art. 110, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos de Minas Gerais (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, não há como permitir a apropriação, a qualquer tempo efetivada, do crédito relativo à aquisição de material de uso e consumo, ainda que na proporção das exportações realizadas pelo adquirente.

Não obstante, o Código Tributário Nacional (CTN) estabelece em seu art. 100, *in verbis*:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

Neste norte, considerando o entendimento do Órgão responsável pela interpretação da legislação tributária, dentro da estrutura da SEF/MG, a Superintendência de Tributação (SUTRI), sobre a matéria, no período anterior a 13/08/07, as alterações processadas na legislação em 13/08/07 e as disposições do Decreto nº 45.338/10, retromencionado, é possível concluir que os contribuintes foram levados a entender que o Estado permitia, até 13/08/07, a apropriação, a título de crédito, dos valores do ICMS relativos à entrada de bem de uso ou consumo aplicado no processo produtivo de produto industrializado destinado à exportação.

Por estas razões, e com base no parágrafo único do art. 100, inciso III do CTN, devem ser excluídos, no presente caso, os juros e as multas sobre as exigências relativas ao aproveitamento indevido de crédito relacionado às entradas de material de uso e consumo, utilizados no processo produtivo da Autuada, ocorridas até 13/08/07, considerando a proporcionalidade das exportações realizadas.

Cumprir informar que o Mandado de Segurança impetrado pela Impugnante (0079.09.946810-4), não obstante tratar-se do direito ao crédito de material de uso e consumo na proporção das exportações, diz respeito ao período subsequente a 13/08/07, ou seja, após a revogação do inciso VI do art. 66 da Parte Geral do RICMS/02.

Desta forma, verifica-se não existir qualquer óbice para o julgamento deste PTA, uma vez que a causa de pedir no referido mandado de segurança diverge da fundamentação para o direito ao crédito no período de vigência dos dispositivos.

Cumprir registrar que foi lavrado o Termo de Rerratificação do Auto de Infração de fls. 364/365 para excluir os diretores da sujeição passiva do lançamento.

ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, considerando o Termo de Rerratificação de fls. 364 e, ainda, para excluir: 1- as exigências relativas aos materiais classificados pelo perito como produtos intermediários; 2- os juros e as multas sobre as exigências relativas ao material de uso e consumo utilizado no processo produtivo da Autuada, considerando-se a proporcionalidade das exportações realizadas até a data de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

13/08/07, nos termos do art. 100, inciso III, parágrafo único do CTN, voltando os juros a incidir a partir de 14/08/07. Vencidos, em parte, os Conselheiros André Barros de Moura (Revisor) e Luiz Fernando Castro Trópia, que o julgavam parcialmente procedente para excluir, ainda, todas as exigências relativas ao material de uso e consumo, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Maíra de Britto Dias Leite e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Eder Sousa. Participaram do julgamento, além da signatária, os Conselheiros André Barros de Moura (Revisor), Fernando Luiz Saldanha e Luiz Fernando Castro Trópia.

Sala das Sessões, 27 de março de 2012.

**Maria de Lourdes Medeiros
Presidente / Relatora**

Cam

CC/MG

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.755/12/1ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000166671-72
Impugnação: 40.010128193-10
Impugnante: Magnesita Refratários S/A
IE: 001066066.00-16
Coobrigados: Eduardo Francisco Lobo
Ronaldo Iabrudi dos Santos Pereira
Proc. S. Passivo: Sacha Calmon Navarro Coêlho/Outro(s)
Origem: DF/Contagem

Voto proferido pelo Conselheiro André Barros de Moura, 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.

O presente lançamento refere-se a aproveitamento indevido de crédito de ICMS relativo a materiais de uso e consumo do próprio estabelecimento, no período de julho de 2004 a julho de 2007, lançados como créditos extemporâneos e proporcionais às exportações realizadas no período.

Os produtos classificados como material de uso e consumo (MUC, na definição do perito), a apropriação dos créditos se deu na proporção das exportações realizadas, na esteira da legislação vigente à época das aquisições dos produtos.

O Fisco rejeita tal tese, afirmando que, a teor da regra contida no inciso X do art. 66 da Parte Geral do RICMS/02, não há autorização para aproveitamento de crédito de material de uso e consumo.

Observando os produtos listados na referida planilha, percebe-se que são partes e peças dos equipamentos do parque industrial que, confrontados com o disposto na Instrução Normativa nº 01/86, não se classificam como produtos intermediários, mas sim como material de uso e consumo.

Quanto ao entendimento do Fisco de que a expressão contida no revogado inciso VI do art. 66 do RICMS/02 equivale ao consumo de produtos intermediários e matéria prima, a Consulta de Contribuinte nº 003/2007 não deixa qualquer controvérsia quanto ao entendimento da SEF/MG até 13/08/07.

Com efeito, a consulta foi declarada ineficaz, por versar sobre disposição claramente expressa na legislação tributária, ou seja, “a aquisição ou recebimento de mercadoria para integração ou consumo em processo de industrialização de produtos destinados à exportação ensejará direito ao crédito do imposto na proporção das saídas para o exterior, conforme disposto no inciso VI do art. 66 do RICMS/02”.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, pode-se afirmar que até 13/08/07, os créditos relativos aos produtos intermediários, matéria prima e embalagem eram integrais, enquanto aqueles relativos a material de uso e consumo eram proporcionais às exportações.

Com efeito, o RICMS/02, até 13/08/07, tratava da matéria no art. 66, com as seguintes disposições:

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:

I - ao serviço de transporte ou de comunicação prestado ao tomador, observado o disposto no § 2º deste artigo;

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

III - à entrada de energia elétrica usada ou consumida no estabelecimento, observado o disposto no § 4º deste artigo;

IV - às mercadorias, inclusive material de embalagem, adquiridas ou recebidas no período para comercialização;

V - a matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, adquiridos ou recebidos no período, para emprego diretamente no processo de produção, extração, industrialização, geração ou comunicação, observando-se que:

a) incluem-se na embalagem todos os elementos que a componham, a protejam ou lhe assegurem a resistência;

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

VI - 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;"

VII - 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;"

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, no período de vigência da norma, verifica-se que, para as empresas industriais não exportadoras, o crédito do imposto se restringiria às aquisições de matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem, acrescido da parcela relativa às entradas de bens do ativo imobilizado. Por outro lado, em se tratando de empresa exportadora, estava autorizada a apropriação de créditos inerentes aos produtos de uso e consumo utilizados no processo industrial, antecipando a vigência do dispositivo geral que abriga o material de uso/consumo, previsto na Lei Complementar nº 87/96.

Cabe destacar que os incisos anteriormente transcritos conviviam em harmonia legislativa com os outros dispositivos que tratavam do crédito do imposto, em relação à generalidade das operações dos estabelecimentos.

Desta forma, existindo diferença no seio do regulamento, é razoável o entendimento de que o material de uso/consumo mencionado não é o produto intermediário, caracterizando-se exatamente por ser aquele que não atende aos ditames da Instrução Normativa 01/86, mas que está vinculado ao processo produtivo.

Assim vinha decidindo o Conselho de Contribuintes até a edição do Decreto nº 45.388/10. Cabe avaliar agora, se o Decreto nº 45.388/10 se caracteriza como norma autônoma interpretativa, capaz de retroagir no tempo, impondo aos contribuintes o dever de estornar os créditos até então apropriados, ainda que sob a égide da legislação vigente até 13/08/07, ou se se refere exclusivamente ao tratamento especial previsto para o Programa de Parcelamento Especial de Crédito Tributário relativo ao ICMS - PPE II.

Para o desate da questão, é de bom alvitre analisar o disposto nas Leis Complementares nºs 95, de 26/02/98 (Nacional) e 78, de 09/07/04 (Estado de Minas Gerais).

Tais normas complementares cuidam do processo legislativo brasileiro e aplicam-se, no que couberem, aos decretos e demais atos normativos expedidos por quaisquer órgãos do Poder Executivo.

Cabe destacar que a Lei Complementar nº 78, de 09/07/04, encontra-se regulamentada pelo Decreto nº 44.887 de 04/09/08.

Assim, conforme disposto no inciso IV do art. 3º da Lei Complementar Estadual nº 78/04, “o mesmo objeto não poderá ser disciplinado por mais de uma lei (decreto, no presente caso), enquanto o inciso V do mesmo artigo determina que o início de vigência da lei (decreto) será indicado de forma expressa.

Por outro lado, o art. 4º da citada lei apresenta a estruturação da lei, sendo que o cabeçalho conterá a epígrafe, a ementa e o preâmbulo.

Analisando o Decreto nº 45.388/10, verifica-se a seguinte ementa:

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,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ou à entrada de insumos empregados no transporte do referido produto em veículo próprio.

Prosseguindo na análise da norma, constata-se que a cláusula de vigência do decreto encontra-se prevista no art. 14, com vigência prevista para a data de sua publicação.

Noutra linha, dispõe o art. 13 do citado decreto que a Secretaria de Estado de Fazenda editará resolução para estabelecer normas complementares, especialmente no que se refere ao demonstrativo de estornos e da recomposição da conta gráfica.

A resolução publicada (nº 4.229, de 09/06/10) apresenta seguinte ementa:

Dispõe sobre a demonstração dos estornos de créditos de ICMS e da recomposição da conta gráfica do contribuinte para os fins do Programa de Parcelamento Especial de Crédito Tributário relativo ao ICMS - PPE II, e do pagamento do crédito tributário decorrente do estorno do ICMS na entrada de bem de uso ou consumo aplicado no processo produtivo de produto industrializado destinado a exportação e de insumo empregado no transporte em veículo próprio de produtos destinados a exportação.

Por sua vez, o art. 2º da resolução determina que, “para a demonstração dos estornos de créditos de ICMS, das deduções, dos créditos tributários resultantes dos estornos, da recomposição da conta gráfica, o contribuinte apresentará demonstrativos utilizando-se de planilhas disponibilizadas pela Secretaria de Estado de Fazenda em seu sítio na internet”.

Assim, é possível afirmar que o Decreto nº 45.388/10 não tratou de nova vedação (retroativa) dos créditos de ICMS, pelo óbice contido no inciso IV do art. 3º da Lei Complementar Estadual nº 78/04, uma vez que o RICMS/02 cuida exclusivamente da matéria.

Conclui-se, assim, que a norma em comento cuida exclusivamente da adesão ao Parcelamento Especial, hipótese em que a flexão verbal “deverá”, prevista no art. 2º do citado decreto se restringe àqueles contribuintes que aderiram ao sistema de pagamento especial.

E nem poderia ser diferente, por dois outros motivos:

a) pela própria cláusula de validade do decreto, que estabelece vigência a partir da data de sua publicação;

b) porque a adesão representa abrir mão de direitos adquiridos, nos casos em que os processos tributários administrativos obtiveram decisão final irrecorrível no Conselho de Contribuintes, de maneira favorável ao Autuado, com o cancelamento parcial das exigências fiscais, legitimando o creditamento proporcional entre as saídas internas (brasileiras) e aquelas destinadas à exportação.

Neste caso, admitir a tese de retroatividade, sem que o Decreto nº 45.388/10 o faça expressamente, equivale a anular todas as decisões proferidas pelo Conselho de Contribuintes em relação à concessão dos créditos na hipótese ora em análise.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Tal situação, no entanto, não se coaduna com o ordenamento mineiro que rege o contencioso administrativo fiscal neste Estado, como destacado no Acórdão nº 3.574/10/CE, cujo trecho adiante se transcreve:

A MODIFICAÇÃO DAS DECISÕES DO CC/MG POR AUTORIDADE HIERARQUICAMENTE SUPERIOR SERIA ADMITIDA, EM TESE, PELA CORRENTE ADMINISTRATIVISTA, EM ATENÇÃO AOS PRINCÍPIOS DO DIREITO ADMINISTRATIVO, UMA VEZ QUE “À ADMINISTRAÇÃO É CONFERIDO O DIREITO DE, A QUALQUER TEMPO, REVER SEUS ATOS, PODENDO REVOGA-LOS, ALTERÁ-LOS OU SUPRIMI-LOS, POSTO QUE O INTERESSE COLETIVO OCUPA IMPORTÂNCIA SUPERIOR ÀS CONVENIÊNCIAS DE ASSOCIAÇÃO CIVIL”. (RMS Nº 211 – STJ – 1ª TURMA – RELATOR: MIN. PEDRO ACIOLI, IN BDA MARÇO/91, P. 218).

EM TESE, HÁ DE SE REPETIR, UMA VEZ QUE AS REGRAS INERENTES AO CONTENCIOSO MINEIRO CONSTITUI-SE EM MATÉRIA SOB RESERVA DE LEI, ASSIM, HAVENDO PREVISÃO EXPRESSA NA LEI Nº 6763/75, NÃO CABE AO DECRETO, AINDA QUE SOB A ÉGIDE DO INTERESSE PÚBLICO, ALTERAR QUALQUER PROCEDIMENTO REALIZADO PELO CONSELHO DE CONTRIBUINTES.

DE IGUAL MODO, HAVENDO REGULAMENTAÇÃO ESPECÍFICA NO RPTA/MG E NO REGIMENTO INTERNO DO CC/MG, QUALQUER ALTERAÇÃO POR DECRETO “EXTRAVAGANTE” DEVERÁ, NECESSARIAMENTE, REVOGAR EXPRESSAMENTE A NORMA ESPECÍFICA, DESDE QUE NÃO ENCONTRE ÔBICE NA LEI.

Assim, a melhor tese é a de que não se trata de norma retroativa, mas sim de instrumento que cuida exclusivamente das regras do parcelamento especial.

E nem poderia ser outra a interpretação, pois a história nos mostra a certeza deste caminho. Relembrando, ao julgar as questões que envolvem a arguição de decadência, esta Casa tem se defrontado com os pedidos dos contribuintes no sentido de aplicação do disposto no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional – CTN.

Em resposta, com esmagadora maioria, as decisões confirmam o disposto no art. 173, I do mesmo diploma legal, considerando como marco inicial para contagem do prazo decadencial, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Em 28 de dezembro de 2007, ao instituir o Programa de Parcelamento Especial, o Poder Executivo publicou o Decreto nº 44.695, que em seu art. 3º assim prescreve:

DECRETO Nº 44.695, DE 28 DE DEZEMBRO DE 2007

(MG de 29/12/2007)

Institui o Programa de Parcelamento Especial de Crédito Tributário relativo ao ICMS.

(...)

Art.3º O crédito tributário consolidado nos termos deste Decreto poderá ser pago:

(...)

§ 8º Na hipótese de pagamento à vista, pelo sujeito passivo, na forma deste artigo, ficará

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

excluída a parcela do crédito tributário cujo fato gerador seja anterior a sessenta meses contados da data de intimação do lançamento de ofício.

Na prática, o que a norma produziu foi a exclusão daqueles créditos em que o sujeito passivo pleiteava a aplicação do § 4º do art. 150 do CTN, ou seja, contagem do prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador.

Tal como agora, o mencionado decreto cuidava apenas de regulamentar o Programa de Parcelamento Especial. E, exatamente, por isso, as Câmaras do CC/MG não tomaram aquela posição como interpretação do Poder Executivo no sentido de adoção de um novo marco para contagem da decadência.

Não o fazendo naquela ocasião, não deve fazê-lo agora, sob pena de se dar tratamento diferenciado a casos idênticos.

Por tudo, no presente caso, há de se conceder crédito do imposto, na proporcionalidade das exportações, em relação aos produtos classificados como material de uso e consumo (MUC).

Por essas razões, é o meu voto pelo parcial provimento do lançamento, para excluir,

Sala das Sessões, 27 de março de 2012.

André Barros de Moura
Conselheiro