

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.533/12/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000171017-68
Impugnação: 40.010130450-16
Impugnante: Companhia Ferroligas Minas Gerais- Minasligas
IE: 512226026.00-41
Proc. S. Passivo: Daniel Barros Guazzelli/Outro(s)
Origem: DF/Montes Claros

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - MATERIAL DE USO E CONSUMO - Constatado 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. Exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6763/75. Infração caracterizada nos termos do art. 70, inciso III da Parte Geral do RICMS/02. Crédito tributário reformulado pelo Fisco. Entretanto, devem ser excluídas as multas e juros até 13/08/07, na proporção das exportações em relação às saídas totais dos estabelecimentos, voltando a incidir os juros a partir de 14/08/07.

ALÍQUOTA DE ICMS - DIFERENCIAL - MATERIAL DE USO E CONSUMO - OPERAÇÃO INTERESTADUAL. Constatada a falta de recolhimento do imposto resultante da aplicação do percentual relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual pelas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas a uso e consumo, nos termos do art. 6º, inciso II e art. 12, § 2º, ambos da Lei nº 6.763/75, e art. 42, § 1º do RICMS/02. Exigências de ICMS e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75. Crédito tributário reformulado pelo Fisco. Entretanto, devem ser excluídas as multas e juros até 13/08/07, na proporção das exportações em relação às saídas totais dos estabelecimentos, voltando a incidir os juros a partir de 14/08/07.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a constatação das seguintes irregularidades:

- recolhimento a menor de ICMS constatado mediante auditoria fiscal e recomposição da conta gráfica, no período de 01/01/06 a 31/12/10, em decorrência do aproveitamento do crédito de ICMS destacado em notas fiscais referentes à aquisição de material de uso e consumo do estabelecimento. Exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- falta de recolhimento do ICMS relativo à diferença de alíquotas, não recolhido por ocasião das entradas referidas na irregularidade anterior, quando tais aquisições deram-se a partir de outra Unidade da Federação. Exigências de ICMS e multa de revalidação.

O PTA encontra-se instruído com o Auto de Início da Ação Fiscal – AIAF (fl. 02) e AR (fls. 115); Auto de Infração - AI (fls. 03/04); Demonstrativo de Correção Monetária e Multa – DCMM (fls. 05/08); Relatório Fiscal (fls. 09/13); Anexo I – relação de produtos cujo crédito de ICMS foi estornado, cálculo do diferencial de alíquotas, reconstituição da conta gráfica e resumo da apuração; Anexo II – cópias da DAPI com o saldo da conta gráfica do ICMS em cada período; Anexo III – função de cada produto objeto da autuação.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 116/128, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 345/355.

A partir dos argumentos da Impugnante, o Fisco reformula o crédito tributário, às fls. 353/375, e comunica a Contribuinte às fls. 377. A Autuada novamente se manifesta às fls. 378/383.

Mais uma vez a Fiscalização acata parcialmente as alegações da Impugnante e reformula o crédito tributário às fls. 386/408. A Autuada se manifesta às fls. 411.

O Fisco novamente se manifesta às fls. 414/417, requerendo a procedência parcial do lançamento, nos termos das reformulações efetuadas.

Registre-se, por oportuno, que a elaboração do parecer da Assessoria do CC/MG decorreu do disposto no inciso II do art. 2º da Resolução nº 4.335, de 22 de junho de 2011.

DECISÃO

A Autuada aduz que os créditos referentes ao período de janeiro a julho/06 já estão alcançados pela decadência, visto que o ICMS é tributo sujeito ao lançamento por homologação e que recolheu o imposto nas competências 01/06 a 07/06, e que, assim, a tese fiscal de que o valor exigido no Auto de Infração não foi objeto de homologação justamente porque ele não foi pago significa, pura e simplesmente, a revogação do § 4º do art. 150 do CTN, que não teria então aplicabilidade.

Entretanto, com relação à decadência, no Conselho de Contribuintes de Minas Gerais - CC/MG, o entendimento que tem prevalecido é o de que, mesmo que ocorra o pagamento antecipado, caso esse seja insuficiente, o termo inicial da decadência, para lançar de ofício eventual parcela do tributo que não foi recolhida, é determinado pela incidência do art. 173, inciso I do CTN, a exemplo do Acórdão nº 3.571/10/CE de 09/07/10.

Portanto, no caso dos autos, para efeito de aplicação do dispositivo supramencionado, relativamente às infrações menos recentes, o termo inicial do prazo decadencial é 01/01/07, ou seja, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

lançamento poderia ter sido efetuado, podendo o Fisco realizar o lançamento até 31/12/11.

Conforme fls. 4 dos autos, a Autuada foi intimada do lançamento em 30/08/11, portanto, antes de se operar a decadência, nos termos do art. 173, inciso I do CTN.

No que tange ao mérito propriamente dito, a autuação versa sobre a constatação de recolhimento a menor de ICMS apurado em auditoria fiscal, mediante recomposição da conta gráfica, no período de 01/01/06 a 31/12/10, em função do aproveitamento do crédito de ICMS destacado em notas fiscais referentes à aquisição de material de uso e consumo, e também da falta do recolhimento do ICMS relativo à diferença de alíquotas, não recolhido por ocasião dessas entradas, quando essas aquisições se deram a partir de outra Unidade da Federação.

Apesar de a Autuada não questionar diretamente as exigências referentes ao diferencial de alíquotas, impõe-se registrar que ela encontra suporte no art. 12, § 2º da Lei nº 6.763/75:

Art. 12. As alíquotas do imposto, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, são:

(...)

§ 2º Na hipótese de operação ou de prestação interestadual que tenha destinado mercadoria ou serviço a contribuinte domiciliado neste Estado, na condição de consumidor ou usuário final, fica este obrigado a recolher o imposto resultante da aplicação da diferença entre a alíquota interna e a interestadual que houver incidido sobre aquela operação ou prestação.

Já com relação ao estorno dos créditos, entende-se que, no presente trabalho, além de avaliar a data em que ocorreram as aquisições, necessário diferenciar quais mercadorias seriam classificadas como material de uso e consumo ou como produtos intermediários.

Tinta Ribon e etiqueta:

O Fisco afirma tratar-se de itens que são alocados aos big bag sem ser integrante destes, que as etiquetas, que são preenchidas com a tinta ribon, são “enfiaadas” dentro de um invólucro de plástico que é afixado na área externa do bag.

Afirma que é necessário que seja intrínseco à embalagem “compor” ou “proteger” e “assegurar a resistência” da embalagem em si mesma, e que, notadamente, não é o caso da Tinta Ribon e da Etiqueta, nos termos em que esta se apresenta na Autuada.

A Autuada, por sua vez, afirma que a etiqueta preenchida com tinta Ribon é afixada no big bag para identificar o tipo de produto siderúrgico colocado dentro dele, a granulometria, e que, nessas condições, a etiqueta integra o conceito de embalagem para efeito de creditamento de ICMS.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Inicialmente, veja-se o RICMS/02, art. 66, incisos IV e V, acerca do material de embalagem:

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:

(...)

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**; (grifou-se)

Nos termos do dispositivo transcrito, entende-se que as tanto as etiquetas, como a tinta Ribon que as preenche, não são materiais de embalagens.

Poderiam ser inclusas no conceito de embalagem se a compusessem, a protegessem ou lhe assegurassem resistência.

É assente que as etiquetas preenchidas com tinta Ribon não protegem nem asseguram resistência à embalagem, remanescendo a discussão especificamente no que se refere à possibilidade de compô-la ou não.

A Consulta de Contribuintes nº 089/04, atualmente, reformulada, de certa forma, relaciona-se com o tema, no que diz respeito às aquisições de etiquetas, adesivos e colas destinadas à rotulagem das embalagens do café solúvel, destinadas a dar informações sobre o produto:

CONSULTA Nº 089/2004 (redação original)

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/2002).

EXPOSIÇÃO:

A Consulente, empresa dedicada à comercialização de café cru em grãos e industrialização de café solúvel, informa que emite notas fiscais para comprovar suas operações, apurando o imposto pelo sistema de débito/crédito.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Relata que industrializa café solúvel através de terceirização, remetendo matéria-prima, material de embalagem e produtos intermediários a uma empresa que realiza a industrialização por encomenda. E dentre os diversos produtos adquiridos e que, posteriormente, são remetidos para industrialização existem produtos utilizados para a colagem dos rótulos do café solúvel nas latas, nos vidros e também nas caixas usadas para embalar o produto final. Quais sejam: Cola V-205 - NCM 3506.99.00; Euromelt - NCM 3506.91.10; Adesivo A 93K5 - NCM 3506.91.90 e Etiqueta adesiva - NCM 4821.10.00.

(...)

CONSULTA:

(...)

2 - Caso afirmativo, poderá se creditar do imposto relativo às aquisições de etiquetas, adesivos e colas destinados à rotulagem das embalagens do café solúvel?

3 - Poderá se creditar do imposto relativo às aquisições de material de embalagem utilizado para acondicionar o café destinado à exportação, conforme exposto acima?

RESPOSTA:

(...)

Entretanto, caso se trate da hipótese em que o café solúvel é destinado ao mercado interno e a etiqueta é utilizada para aposição do preço na mercadoria, a mesma é considerada material de uso e consumo, bem como os adesivos e colas, não ensejando a apropriação do ICMS correspondente à sua aquisição, a título de crédito.

Todavia, **se a etiqueta é empregada para dar as informações sobre o produto, caracteriza-se como material para embalagem**, assim como o saco de juta de 60 Kg - NCM 6305.10.00, ensejando direito ao aproveitamento do imposto como crédito, conforme disposição contida no inciso V do artigo 66, Parte Geral do RICMS/2002.

CONSULTA Nº 089/2004(após a reformulação)

ICMS - CRÉDITO - USO E CONSUMO - Bens destinados a uso ou consumo do estabelecimento não ensejam aproveitamento de crédito de ICMS até o prazo previsto no art. 33, inciso I da Lei Complementar nº 87/96, ainda que relacionados a operações de exportação de mercadorias.

(...)

EXPOSIÇÃO:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Consulente, empresa dedicada à comercialização de café cru em grãos e industrialização de café solúvel, informa que emite notas fiscais para comprovar suas operações, apurando o imposto pelo sistema de débito/crédito.

Relata que industrializa café solúvel através de terceirização, remetendo matéria-prima, material de embalagem e produtos intermediários a uma empresa que realiza a industrialização por encomenda. E dentre os diversos produtos adquiridos e que, posteriormente, são remetidos para industrialização existem produtos utilizados para a colagem dos rótulos do café solúvel nas latas, nos vidros e também nas caixas usadas para embalar o produto final. Quais sejam: Cola V-205 - NCM 3506.99.00; Euromelt - NCM 3506.91.10; Adesivo A 93K5 - NCM 3506.91.90 e Etiqueta adesiva - NCM 4821.10.00.

(...)

CONSULTA:

(...)

2 - Caso afirmativo, poderá se creditar do imposto relativo às aquisições de etiquetas, adesivos e colas destinados à rotulagem das embalagens do café solúvel?

3 - Poderá se creditar do imposto relativo às aquisições de material de embalagem utilizado para acondicionar o café destinado à exportação, conforme exposto acima?

RESPOSTA:

(...)

Nesse sentido, caso a etiqueta seja utilizada para aposição do preço na mercadoria, a mesma é considerada material de uso e consumo, bem como os adesivos e as colas, não ensejando a apropriação do ICMS correspondente à sua aquisição, a título de crédito.

Todavia, se a **etiqueta for empregada para dar informação sobre o produto, caracteriza-se como material para embalagem**, ensejando direito ao aproveitamento do imposto como crédito, conforme disposição contida no inciso V do art. 66, Parte Geral do RICMS/2002.

Apesar disso, entende-se que cabe razão ao Fisco, visto que o RICMS/02 dispõe que é necessário compor a embalagem, e as etiquetas preenchidas com a cola Ribon, originalmente, não a compõe, mas, são anexadas, posteriormente a sua confecção, para, segundo a Autuada, identificar o produto siderúrgico.

Cola Pangofol e Catalizador Harter:

Pelas informações constantes dos autos, tais produtos se prestam a unir as duas pontas das correias transportadoras.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Autuada defende que a cola Pangofol e o catalizador Harter incorporam-se à correia transportadora e sofrem o mesmo desgaste a que ela está sujeita, e que cola agregada à correia, correia é.

Já o Fisco, inicialmente, afirma às fls. 11 que são produtos utilizados nos remendos processados em correias transportadoras, que as correias em si têm contato com o produto, mas a cola e o catalizador são meros instrumentos de reparo que não se desgastam, que a correia é que se desgasta, a qual não teria condições de uso não fosse o reparo feito com a utilização da cola e do catalizador, e informa que no Anexo III às fls. 164/166, encontra-se foto de uma correia reparada com uso destes produtos.

Afirma às fls. 416 que a necessidade desses produtos é similar à de um parafuso que ao se soltar impõe que outro o substitua e sua falta pode fazer com que uma peça ou equipamento inteiro possa ficar sem operar, mas se este parafuso não tiver contato direto com o produto na linha principal de produção, e mais que isto, se ele não se desgastar, de forma individualizada, em função do contato com o produto, não há que se falar em crédito.

Explica que não se trata de querer ou não querer, é a inteligência da norma que impõe esta limitação, que isto não inibe a sua importância, apenas não se trata de produto intermediário tal como conceituado pela legislação tributária.

Conclui afirmando que a cola e o catalizador não vão se desgastar de forma individualizada a ponto de terem que ser substituídos, que mesmo que a correia volte a se arrebentar, não foi pelo desgaste da cola e do catalizador, mas da própria correia.

Inicialmente, conforme informado pelo Fisco e pela Autuada, a correia transportadora tem contato com o produto que se industrializa, e se desgasta.

A correia transportadora, atendidas as demais condições da legislação, poderia ser abrangida pela regra do inciso V da IN 01/86:

IV - Igualmente não são considerados produtos consumidos imediata e integralmente no processo de industrialização as partes e peças de máquina, aparelho ou equipamento, pelo fato de não se constituírem em produto individualizado, com identidade própria, mas apenas componentes de uma estrutura estável e duradoura, cuja manutenção naturalmente pode importar na substituição das mesmas.

V - Excepcionam-se da conceituação do inciso anterior as partes e peças que, mais que meros componentes de máquina, aparelho ou equipamento, desenvolvem atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção, em contacto físico com o produto que se industrializa, o qual importa na perda de suas dimensões ou características originais, exigindo, por conseguinte, a sua substituição periódica em razão de sua inutilização ou exaurimento, embora preservada a estrutura que as implementa ou as contém.

Dessa, forma, a correia se enquadraria no conceito de produto intermediário.

Já, no que se refere à cola e ao catalizador, que é o ponto de discussão neste PTA, entende-se que, conforme apontado pelo Fisco, trata-se de material de uso e consumo.

A cola e o catalizador não têm atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção. Em outras palavras, a cola e o catalizador não têm ação particularizada inerente ao processo industrial, visto que sua função é de fazer a junção das duas pontas da correia. Essa sim teria a atuação particularizada, essencial e específica dentro da linha de produção, inerente ao processo industrial, qual seja, a de transportar a matéria prima.

Por fim, pelas informações trazidas aos autos, vê-se que ainda que com o desenrolar do processo e o passar do tempo, a cola e o catalizador que uniram as pontas de uma correia específica, não perdem suas dimensões ou características originais, de forma que fosse exigido, por conseguinte, a sua substituição periódica em razão de sua inutilização ou exaurimento.

Pallets, folhas de papelão duplo, lona plástica e bobina de filma tubular:

A Impugnante alega, em síntese, que os pallets compõem o produto vendido, que recolhe o ICMS sobre o valor total e que, assim, acaba pagando ICMS também sobre o pallet;

Com relação ao papelão duplo, lona plástica e bobina de filma tubular, a Impugnante defende que há hipóteses em que o produto vendido exige um reforço nos big bags para aumentar a proteção e resistência destes.

Já o Fisco, em síntese, esclarece que o pallet não é parte do produto, mas um estrado que se usa para proteger a carga durante o seu transporte, e que o mesmo raciocínio se aplica às Folhas de Papelão Duplo, à Lona Plástica e à Bobina de Filme Tubular.

Quanto à alegação de tais itens comporem o preço de venda, defende o Fisco que todos os gastos compõem o preço de venda e não apenas os custos dos produtos e que, além destes, os gastos com propaganda, os tributos, o lucro e, até mesmo as estimativas de perdas.

Nesse caso, assiste razão ao Fisco visto que, pelas informações trazidas aos autos, esses itens são usados no transporte dos produtos e não se enquadram no conceito de material de embalagem.

A Autuada exhibe às fls. 125 do PTA, parte do Acórdão nº 18.612/08/3ª do CC/MG, para sustentar sua tese de defesa, mas expõe apenas a parte que julga lhe ser favorável.

Entretanto, a situação tratada no referido acórdão é distinta da constante do presente PTA, conforme trecho do acórdão abaixo transcrito:

“Não procede a alegação da Autuada de que a embalagem para o seu produto teria como única finalidade o transporte do produto, não alterando qualquer característica do mesmo. A análise da relação de produtos comercializados pela Impugnante, constante do Anexo IV do Auto Infração (fls. 298), demonstra que a embalagem da água mineral compõe o produto e é vendida juntamente com o mesmo,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

como por exemplo, os copos de 200 ml e as garrafas e garrações PET e PP nos diversos volumes comercializados.

Saliente-se que as embalagens que têm a finalidade de transporte destes produtos são apenas as caixas de papelão para os copos e os fardos em filme plástico para os produtos em garrafas.”

Portanto, notoriamente distintas as situações das garrafas de água mineral objetos daquele PTA e a de Pallets, folhas de papelão duplo, lona plástica e bobina de filma tubular.

Da mesma forma, a Autuada exhibe também, às fls. 125 do PTA, parte do voto vencido relativo ao Acórdão nº 19.797/10/3ª do CC/MG, novamente, apenas a parte que entende lhe ser favorável.

Observa-se que a decisão, nesse último acórdão citado, manteve a glosa dos créditos referentes ao produto gás amônia, exatamente por não atender aos requisitos da legislação necessários para que se pudesse creditar do imposto.

Veja-se a parte do acórdão pertinente ao assunto:

“De modo diverso, o produto “Amônia” (gás refrigerante para sistema de refrigeração na industrialização do produto - pasteurização e esterilização – ver fls. 15), embora seja essencial na linha de produção, não se caracteriza como produto intermediário e sim como material de uso e consumo, nos termos da Instrução Normativa nº 01/86, uma vez que não se integra ao novo produto e não se consome, imediata e integralmente, no curso da industrialização.

Importante destacar que a função desse produto, conforme destacado pela Impugnante na sua peça de defesa às fls. 454/455, se assemelha ao gás utilizado em refrigeradores (geladeira) de uso doméstico.

Assim, os aspectos de imprescindibilidade, essencialidade e indispensabilidade, arguidos em sede de Impugnação, não são critérios previstos na legislação para legitimar aproveitamento de crédito desse produto.”

Portanto, pelas informações trazidas nos autos, conclui-se que Pallets, folhas de papelão duplo, lona plástica e bobina de filma tubular, conforme imputado pelo Fisco, são materiais de uso e consumo.

Em resumo, considerando-se os aspectos fáticos e a legislação que rege a matéria, todos os itens constantes deste PTA são materiais de uso e consumo da Autuada.

Quanto à data de aquisição, a Impugnante defende que até 13/08/07, os bens de uso e consumo utilizados na industrialização de produtos exportados dão direito ao crédito do ICMS e que, como exerce atividade industrial e exporta, faz jus ao crédito de ICMS referente a tais bens, utilizados no processo fabril proporcionalmente às exportações que realizou até a referida data.

Conforme fls. 03 do presente PTA, o período em que ocorreram as irregularidades (aproveitamento indevido de créditos de ICMS provenientes de aquisições de materiais destinados ao uso ou consumo) é de 01/01/06 a 31/12/10.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Sobre o tema, destaca-se 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;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 compoñham, 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;

(...).

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)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

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.

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.

(...).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 modificado, revogado, repristinado ou retroagido 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*:

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, correto excluir, 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.

Por fim, saliente-se que, com relação às entradas de material de uso e consumo, ocorridas a partir de 14/08/2007, segue-se a sistemática normal dos trabalhos fiscais, com a glosa dos créditos e incidência de juros e multas normalmente.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos das reformulações efetuadas pelo Fisco às fls. 370/375 e 403/408, e, ainda, para excluir as multas e juros até 13/08/07, na proporção das exportações em relação às saídas totais dos estabelecimentos, voltando a incidir os juros a partir de 14/08/07. Vencidos, em parte, os Conselheiros Sauro Henrique de Almeida (Relator) e Antônio César Ribeiro, que também excluía as exigências: a) anteriores a 15/07/06, com base no art. 150, § 4º do CTN; b) relativas aos produtos etiqueta, tinta ribbon e pallets; c) correspondentes ao ICMS no período anterior a 13/08/07, na proporção das exportações. Designado relator o Conselheiro José Luiz Drumond (Revisor). Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Daniel Barros Guazzelli e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Célio Lopes Kalume. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros vencidos e a Conselheira Ivana Maria de Almeida.

Sala das Sessões, 27 de junho de 2012.

José Luiz Drumond
Presidente / Relator Designado

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	20.533/12/3ª	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.000171017-68	
Impugnação:	40.010130450-16	
Impugnante:	Companhia Ferroligas Minas Gerais- Minasligas	
	IE: 512226026.00-41	
Proc. S. Passivo:	Daniel Barros Guazzelli/Outro(s)	
Origem:	DF/Montes Claros	

Voto proferido pelo Conselheiro Sauro Henrique de Almeida, 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.

A autuação versa sobre a constatação das seguintes irregularidades:

1- recolhimento a menor de ICMS constatado mediante auditoria fiscal e recomposição da conta gráfica, no período de 01/01/06 a 31/12/10, em decorrência do aproveitamento do crédito de ICMS destacado em notas fiscais referentes à aquisição de material de uso e consumo do estabelecimento. Exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.

2 - falta de recolhimento do ICMS relativo à diferença de alíquotas, não recolhido por ocasião das entradas referidas na irregularidade anterior, quando tais aquisições deram-se a partir de outra Unidade da Federação. Exigências de ICMS e multa de revalidação.

Com relação ao item 1 tem-se:

Numa primeira vertente, pleiteia a Impugnante que seja considerado decaído (ou prescrito, no dizer da defesa) o direito de lançar relativamente aos fatos geradores do exercício de 01/06 a 07/06, sendo aplicável o disposto no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional - CTN.

Conforme estabelece o mencionado dispositivo, se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador, e expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário.

Constitui regra geral, no entanto, que ao lançamento de ofício aplica-se o prazo decadencial de cinco anos e a forma de contagem fixada no art. 173, inciso I do CTN.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Sobre o tema, o Egrégio Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, em decisão de 15/03/07, confirmou tal posição, em acórdão assim ementado (no que interessa ao caso em tela):

“DIREITO TRIBUTÁRIO. PRAZO DECADENCIAL. CONVÊNIO 69/1998. ICMS/COMUNICAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. ILEGALIDADE. CDA. PRESUNÇÃO RELATIVA DE CERTEZA E LIQUIDEZ. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. EXECUÇÃO EMBARGADA. ART. 20, § 4.º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. NÃO HAVENDO PAGAMENTO DO TRIBUTO OU NÃO CARACTERIZANDO A HIPÓTESE DE HOMOLOGAÇÃO EXPRESSA OU TÁCITA PELA FAZENDA PÚBLICA DO LANÇAMENTO, NÃO SE APLICA O DISPOSTO NO ART. 150, § 4º, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL EM RELAÇÃO À DECADÊNCIA. INCIDE, NESTA SITUAÇÃO, A REGRA GERAL ESTABELECIDADA PELO ART. 173, INC. I, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, CONFORME A JURISPRUDÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (...).”.
TJMG – PROC. N.º 1.0024.05.692077-0/001(1); RELATORA DESEMBARGADORA MARIA ELZA; PUB. 30/03/2007.

Naquela decisão, ao analisar exigência sobre serviço preparatório de comunicação não levado à tributação pelo ICMS (tributado pelo ISS), em que o contribuinte recolheu o saldo devedor mensal apurado, tal e qual a situação ora em análise, entenderam os ilustres julgadores que não havendo o pagamento sobre aquela parcela, não há que se falar em homologação, mas sim em lançamento de ofício, ensejando aplicação da norma do art. 173, inciso I do CTN.

Na mesma toada decidiu o Egrégio Superior Tribunal de Justiça ao apreciar o Recurso Especial nº 448.416-SP, sob a relatoria do Ministro Otávio Noronha, cuja ementa assim expressa:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ICMS. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. ARTS. 150, § 4º, E 173, I, DO CTN.

1. NA HIPÓTESE EM QUE O RECOLHIMENTO DOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO OCORRE EM DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL E, POR CONSEQUENTE, PROCEDE-SE AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO (CTN, ART. 149), O PRAZO DECADENCIAL DE 5 (CINCO) ANOS, NOS TERMOS DO ART. 173, I, DO CTN, TEM INÍCIO NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE ESSE LANÇAMENTO (DE OFÍCIO) PODERIA HAVER SIDO REALIZADO.

Aspecto interessante a anotar refere-se à fundamentação do *decisum*. Após abordar as hipóteses vinculadas ao § 4º do art. 150, o ilustrado relator assim se posicionou:

“OUTRA HIPÓTESE, ENTRETANTO, É AQUELA EM QUE O SUJEITO PASSIVO NÃO CUMPRE, OU CUMPRE DE MODO DIVERSO, COM SUAS OBRIGAÇÕES. ASSIM OCORRENDO, A ATIVIDADE A SER PRATICADA PELO FISCO NÃO PODERÁ SER CARACTERIZADA COMO MERA HOMOLOGAÇÃO, JÁ QUE ESTA PRESSUPÕE A

EXISTÊNCIA DAS PROVIDÊNCIAS ADOTADAS PELO CONTRIBUINTE PASSÍVEIS DE CONFIRMAÇÃO PELA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA. NESSE CASO, CABE AO FISCO, NA FORMA ESTABELECIDADA PELO ART. 149 DO CTN, PROCEDER AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO, QUE É EXECUTADO TAMBÉM NOS CASOS DE OMISSÃO OU INEXATIDÃO DO SUJEITO PASSIVO NO CUMPRIMENTO DOS DEVERES QUE LHE FORAM LEGALMENTE ATRIBUÍDOS. COM EFEITO, EM TAIS CASOS, NÃO HÁ O QUE SE HOMOLOGAR.”

Em decisão de 19/10/10, o STJ voltou a se manifestar pela aplicabilidade do art. 173, I do CTN na hipótese da apuração do ICMS, como decidido no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.199.262-MG, com a seguinte ementa:

AgRG NO RECURSO ESPECIAL Nº 1.199.262 - MG

RELATOR : MINISTRO HUMBERTO MARTINS

AGRAVANTE : TELEMAR NORTE LESTE S/A

ADVOGADO : SACHA CALMON NAVARRO COELHO E OUTRO(S)

AGRAVADO : ESTADO DE MINAS GERAIS

PROCURADOR : GLEIDE LARA MEIRELLES SANTANA E OUTRO(S)

EMENTA - PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. DEDUÇÃO DE ICMS DOS INSUMOS. COMBUSTÍVEL E LUBRIFICANTE. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO. SÚMULA 7/STJ. SUCUMBÊNCIA RECÍPROCA. PROPORÇÃO A SER APURADA EM LIQUIDAÇÃO DA SENTENÇA.

SÚMULA 306/STJ. ICMS. CREDITAMENTO INDEVIDO DO IMPOSTO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DA REGRA PREVISTA NO ART. 173, I, DO CTN.

1. A QUESTÃO QUE ENVOLVE A NATUREZA DE INSUMO DE COMBUSTÍVEIS CONSUMIDOS NA ATIVIDADE-FIM DA EMPRESA, PRESTADORA DE SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES E, BEM ASSIM, A INTERPRETAÇÃO DO ART. 20 DA LEI COMPLEMENTAR N. 87/96, QUANDO DIRIMIDA A PARTIR DE ARGUMENTOS DE NATUREZA EMINENTEMENTE FÁTICA, NÃO PODE SER REEXAMINADA POR ESTE TRIBUNAL ANTE O ÓBICE DA SÚMULA 7/STJ.

2. É SABIDO E CONSABIDO QUE ESTA CORTE, UMA VEZ RECONHECIDA A SUCUMBÊNCIA RECÍPROCA, TEM DEIXADO AO JUIZ DA EXECUÇÃO, EM LIQUIDAÇÃO DE SENTENÇA, QUE MENSURE A PROPORÇÃO DE ÊXITO DE CADA UMA DAS PARTES LITIGANTES. ESSE JUÍZO DE PROPORCIONALIDADE SOMENTE SERÁ POSSÍVEL SE A FIXAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DOS HONORÁRIOS OBSERVAR UM MESMO CRITÉRIO PARA AUTOR E RÉU.

3. A JURISPRUDÊNCIA DO STJ FIRMOU O ENTENDIMENTO NO SENTIDO DE QUE, HAVENDO CREDITAMENTO INDEVIDO DE ICMS, O PRAZO DECADENCIAL PARA QUE O FISCO EFETUE O LANÇAMENTO DE OFÍCIO É REGIDO PELO ART. 173, I, DO CTN, CONTANDO-SE O PRAZO DE CINCO ANOS, A PARTIR DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE À OCORRÊNCIA DO FATO IMPONÍVEL, DONDE SE DESSUME A NÃO OCORRÊNCIA, IN CASU, DA DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO LANÇAR OS REFERIDOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS.

AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO.

ACÓRDÃO

VISTOS, RELATADOS E DISCUTIDOS OS AUTOS EM QUE SÃO PARTES AS ACIMA INDICADAS, ACORDAM OS MINISTROS DA SEGUNDA TURMA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA: "A TURMA, POR UNANIMIDADE, NEGOU PROVIMENTO AO AGRAVO REGIMENTAL, NOS TERMOS DO VOTO DO SR. MINISTRO RELATOR)."

OS SRS. MINISTROS HERMAN BENJAMIN, MAURO CAMPBELL MARQUES E CASTRO MEIRA VOTARAM COM O SR. MINISTRO RELATOR.

IMPEDIDO O SR. MINISTRO CESAR ASFOR ROCHA.

BRASÍLIA (DF), 19 DE OUTUBRO DE 2010 (DATA DO JULGAMENTO)

A decisão ora destacada foi levada à apreciação STJ em embargos de divergência, quando se proferiu a seguinte decisão:

AGRG NOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 1.199.262 – MG (2011/0036985-1)

RELATOR : MINISTRO BENEDITO GONÇALVES

AGRAVANTE : ESTADO DE MINAS GERAIS

PROCURADORA : FABIOLA PINHEIRO LUDWIG

AGRAVADO : TELEMAR NORTE LESTE S/A

ADVOGADO : SACHA CALMON NAVARRO COELHO E OUTRO(S)

EMENTA: TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. ICMS. DECADÊNCIA. PRAZO PARA A CONSTITUIÇÃO DE DÉBITO PELA FAZENDA ESTADUAL. PAGAMENTO A MENOR EM DECORRÊNCIA DE SUPOSTO CREDITAMENTO INDEVIDO. APLICAÇÃO DO ART. 150, § 4º, DO CTN. MATÉRIA PACIFICADA EM SEDE DE RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA (RESP 973.733/SC).

1. AGRAVO REGIMENTAL CONTRA DECISÃO QUE DEU PROVIMENTO AOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA PELOS QUAIS A CONTRIBUINTE SUSCITA DISSENSO PRETORIANO ACERCA DA

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

CONTAGEM DO LAPSO DECADENCIAL PARA O LANÇAMENTO DE OFÍCIO TENDENTE A COBRAR AS DIFERENÇAS DE CRÉDITO DE TRIBUTOS SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO PAGO A MENOR EM DECORRÊNCIA DE CREDITAMENTO INDEVIDO.

2. A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ, NO JULGAMENTO DO RESP 973.733/SC, REALIZADO NOS TERMOS DO ART. 543-C E SOB A RELATORIA DO MINISTRO LUIZ FUX, SEDIMENTOU O ENTENDIMENTO DE QUE O ART. 173, I, DO CTN SE APLICA AOS CASOS EM QUE A LEI NÃO PREVÊ O PAGAMENTO ANTECIPADO DA EXAÇÃO OU, QUANDO, A DESPEITO DA PREVISÃO LEGAL, NÃO HÁ O PAGAMENTO, SALVO NOS CASOS DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO.

3. "[...] OCORRENDO O PAGAMENTO ANTECIPADO POR PARTE DO CONTRIBUINTE, O PRAZO DECADENCIAL PARA O LANÇAMENTO DE EVENTUAIS DIFERENÇAS É DE CINCO ANOS A CONTAR DO FATO GERADOR, CONFORME ESTABELECE O § 4º DO ART. 150 DO CTN" (AGRG NOS ERESP. 216.758/SP, REL. MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA SEÇÃO, DJ 10.4.2006).

4. COM EFEITO, A JURISPRUDÊNCIA CONSOLIDADA POR ESTA CORTE DIRIME A QUESTÃO JURÍDICA APRESENTADA A PARTIR DA EXISTÊNCIA, OU NÃO, DE PAGAMENTO ANTECIPADO POR PARTE DO CONTRIBUINTE. PARA ESSA FINALIDADE, SALVO OS CASOS DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO, DESPICIENDO SE MOSTRA INDAGAR A RAZÃO PELA QUAL O CONTRIBUINTE NÃO REALIZOU O PAGAMENTO INTEGRAL DO TRIBUTOS.

5. A DEDUÇÃO AQUI CONSIDERADA (CREDITAMENTO INDEVIDO) NADA MAIS É DO QUE UM CRÉDITO UTILIZADO PELO CONTRIBUINTE DECORRENTE DA ESCRITURAÇÃO DO TRIBUTOS APURADO EM DETERMINADO PERÍODO (PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE), QUE VEIO A SER RECUSADA (GLOSADA) PELA ADMINISTRAÇÃO. SE ESSE CRÉDITO ABARCASSE TODO O DÉBITO TRIBUTÁRIO A PONTO DE DISPENSAR QUALQUER PAGAMENTO, AÍ SIM, ESTAR-SE-IA, COMO VISTO, DIANTE DE UMA SITUAÇÃO EXCLUDENTE DA APLICAÇÃO DO ART. 150, § 4º, DO CTN.

6. NA ESPÉCIE, O ACÓRDÃO QUE JULGOU O RECURSO ESPECIAL FOI CLARO AO CONSIGNAR QUE HOUVE PAGAMENTO A MENOR DE DÉBITO TRIBUTÁRIO EM DECORRÊNCIA DE CREDITAMENTO INDEVIDO. DESSA FORMA, DEVE-SE OBSERVAR O DISPOSTO NO ART. 150, § 4º, DO CTN.

7. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.

Dessa forma, na esteira do mais recente provimento judicial, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo ao exercício de janeiro de 2006 a julho de 2006, deve levar em consideração o disposto no art. 150, § 4º do CTN.

Assim, as exigências relativas ao período de janeiro de 2006 a julho de 2006 encontram-se fulminadas pela decadência, uma vez que a intimação do Auto de Infração ocorreu em 01/08/2011.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Com relação ao item 2 temos:

Trata a autuação de recolhimento a menor de ICMS, no período de 01/01/06 a 31/12/10, em face da constatação de aproveitamento indevido de créditos de imposto, de forma proporcional às exportações realizadas, frente às saídas totais do estabelecimento, relativos a aquisições de materiais destinados ao uso e consumo do estabelecimento autuado.

Inicialmente, destaca-se o disposto no inciso VII do art. 66 do RICMS/02, que autorizava o lançamento dos créditos relativos aos insumos empregados no transporte realizado em veículos próprios, *in verbis*:

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:

(...)

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;

Portanto, em tese, pelo menos até 13 de agosto de 2007, data de revogação dos dispositivos do RICMS/02 estava autorizada a apropriação dos créditos proporcionais as exportações que ocorreram em períodos anteriores.

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 pela Autuada, amparados pelas normas em vigor à época, convalidando, com este procedimento, a apuração proporcional efetuada.

Importante destacar, que a mudança da legislação só alcança fato pretérito em casos meramente interpretativos, conforme disposto no art. 106 do CTN, *in verbis*:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

No caso concreto, verifica-se a revogação de um dispositivo que permitia o creditamento do imposto, neste caso não sendo meramente interpretativa a situação, ou seja, não se aplicaria retroativamente a legislação para impedir o direito do contribuinte expresso na legislação.

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.”

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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 13 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.

Com relação ao estorno dos créditos, entende-se que, no presente trabalho, além de avaliar a data em que ocorreram as aquisições, necessário diferenciar quais mercadorias seriam classificadas como material de uso e consumo ou como produtos intermediários.

Tinta Ribon e etiqueta:

Tem-se, como expõe a Impugnante e demonstra nos autos, que a etiqueta preenchida com Tinta Ribon é afixada no big bag para identificar o tipo de produto siderúrgico colocado dentro dele, a granulometria, e que, nessas condições, a etiqueta integra o conceito de embalagem para efeito de creditamento de ICMS, nos termos da legislação vigente

Inicialmente, veja-se o RICMS/02, art. 66, incisos IV e V, acerca do material de embalagem:

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:

(...)

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:

b) incluem-se na embalagem todos os elementos que a **componham**, a **protejam** ou lhe **asseguem a resistência**; (grifou-se)

Nos termos do dispositivo transcrito, entende-se que as tanto as etiquetas, como a tinta Ribon que as preenche, são materiais de embalagens.

Pallets:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Impugnante alega, em síntese, que os pallets compõem o produto vendido, que recolhe o ICMS sobre o valor total e que, assim, acaba pagando ICMS também sobre o pallet.

Conforme demonstra a Impugnante, os pedidos feitos pelas empresas, de venda dos seus produtos, obrigatoriamente, devem estar acompanhados dos pallets, ou seja, seu produto final deve ser entregue com os mesmos.

Desta forma, se fazem parte dos produtos finais, e são vendidos em conjunto, não tem-se como negar direito ao crédito do imposto de sua aquisição.

Diante do exposto, julgo parcialmente procedente o lançamento, nos termos das reformulações efetuadas pelo Fisco às fls. 370/375 e 403/408, e, ainda, para excluir as multas e juros até 13/08/07, na proporção das exportações em relação às saídas totais dos estabelecimentos, voltando a incidir os juros a partir de 14/08/07, e ainda, para excluir as exigências: a) anteriores a 15/07/06, com base no art. 150, § 4º do CTN; b) relativas aos produtos etiqueta, tinta ribon e pallets; c) correspondentes ao ICMS no período anterior a 13/08/07, na proporção das exportações.

Sala das Sessões, 27 de junho de 2012.

**Sauro Henrique de Almeida
Conselheiro**