

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 3.905/12/CE Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000166671-72
Recurso de Revisão: 40.060131801-98
Recorrente: Magnesita Refratários S/A - IE: 001066066.00-16
Recorrida: Fazenda Pública Estadual
Coobrigado: Eduardo Francisco Lobo
Ronaldo Iabrudi dos Santos Pereira
Proc. S. Passivo: Sacha Calmon Navarro Coêlho/Outro(s)
Origem: DF/Contagem

EMENTA

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 e as exigências de juros e multas 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, voltando os juros a incidir a partir de 14/08/07. Mantida a decisão recorrida. Recurso de Revisão conhecido à unanimidade e não provido pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre aproveitamento indevido de crédito de ICMS relativo a materiais de uso e consumo do estabelecimento, no período de julho de 2004 a julho de 2007, lançados como créditos extemporâneos e proporcionais às exportações realizadas no período.

Exige-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.

A decisão consubstanciada no Acórdão n.º 20.755/12/1ª, pelo voto de qualidade, manteve em parte as exigências fiscais, excluindo as exigências relativas aos materiais classificados pelo perito como produtos intermediários e as exigências de juros e multas relativas ao material de uso e consumo utilizado no processo produtivo da Autuada, considerada a proporcionalidade das exportações realizadas até 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Inconformada, a Recorrente interpõe, tempestivamente, por intermédio de procurador regularmente constituído o Recurso de Revisão de fls. 2.302/2.320, requerendo a reforma do acórdão da câmara *a quo* para afastar a aplicação retroativa do Decreto nº 45.388/10, julgando-se pela validade do creditamento dos bens classificados pela perícia como de uso e consumo (item 3.1) e também os bens do ativo permanente (item 3.2) e, alternativamente, em relação a estes últimos, pede que seja considerado nulo o lançamento, porquanto se fez menção a eles como sendo também de uso e consumo.

DECISÃO

Superada, de plano, as condições de admissibilidade capitulada no art. 163, I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, uma vez que a decisão recorrida foi tomada pelo voto de qualidade, revela-se cabível o presente Recurso de Revisão.

Considerando que os argumentos ora apresentados pela Recorrente foram suficientemente analisados pela Câmara de Julgamento e, por consequência, o acórdão recorrido vai ao encontro das discussões alinhavadas nesta sessão de julgamento, transcreve-se parte daquela decisão, conforme a seguir.

A imputação fiscal, conforme já mencionado, 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.

A 1ª Câmara de Julgamento, ao analisar o lançamento, excluiu as exigências relativas aos materiais classificados pelo perito como produtos intermediários e as exigências de juros e multas relativas ao material de uso e consumo utilizado no processo produtivo da Autuada, considerando-se a proporcionalidade das exportações realizadas até 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.

A decisão citada adotou o resultado da perícia técnica realizada, que indicou 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.

O Perito afirmou ainda 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 Recorrente o crédito por inteiro. Neste caso, como apropriou apenas a parcela

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

proporcional à exportação, deve a exigência fiscal a eles relativa ser excluída do presente lançamento. A 1ª Câmara, em sua decisão, assim também concluiu, conforme fundamentos constantes do acórdão recorrido.

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:

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

(...)

§ 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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)

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.

Quanto a nulidade suscitada pela Recorrente, no que se refere aos bens do ativo permanente, posto que teriam sido tratados como de uso e consumo pela Fiscalização, verifica-se que a natureza dos bens e materiais foi definitivamente esclarecida na perícia determinada pela Câmara de Julgamento que o fez em prol da verdade material.

Sobre o resultado da perícia as partes foram devidamente cientificadas e puderam sobre ele debater, não havendo que se falar em nulidade, cerceamento de defesa ou qualquer outro tipo de prejuízo para a parte.

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.

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.

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;

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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)

(...)

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

(...).

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 Recorrente ocorridas até 13/08/07, considerando a proporcionalidade das exportações realizadas.

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em conhecer do Recurso de Revisão. No mérito, pelo voto de qualidade, em negar-lhe provimento. Vencidos os Conselheiros Luciana Mundim de Mattos Paixão (Relatora), André Barros de Moura e Antônio César Ribeiro, que lhe davam provimento parcial para excluir as exigências relativas aos materiais de uso e consumo, nos termos do voto vencido. Designada relatora a Conselheira Ivana Maria de Almeida. Pela Recorrente, sustentou oralmente a Dra. Maíra de Britto Dias Leite e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Francisco de Assis Vasconcelos Barros. Participaram do

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

juízo, além das signatárias, os Conselheiros vencidos e o Conselheiro José Luiz Drumond.

Sala das Sessões, 06 de julho de 2012.

**Maria de Lourdes Medeiros
Presidente**

**Ivana Maria de Almeida
Relatora / Designada**

CC/MIG