

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 4.106/13/CE Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000177855-35
Recurso de Revisão: 40.060134138-34
Recorrente: Gerdau Açominas S/A
IE: 459018168.00-17
Recorrida: Fazenda Pública Estadual
Proc. S. Passivo: Luciana das Graças dos Santos/Outro(s)
Origem: DF/BH-3 - Belo Horizonte

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - MATERIAL DE USO E CONSUMO. Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS, na proporção das saídas destinadas ao exterior e as saídas totais do estabelecimento, provenientes de aquisições de materiais destinados ao uso ou consumo do estabelecimento. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no inciso XXVI do art. 55, ambos da Lei nº 6.763/75. Uma vez comprovado que as aquisições se referem ao período que antecede a revogação do inciso VI do art. 66 da Parte Geral do RICMS/02, excluem-se as parcelas relativas às multas de revalidação e isolada, bem como os juros incidentes sobre tais rubricas, com base no parágrafo único do art. 100 do CTN. Mantida a decisão recorrida. Recurso de Revisão conhecido à unanimidade e não provido pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

Da Decisão Recorrida

A autuação versa sobre apropriação indevida de créditos de material de uso e consumo, no período de outubro a dezembro de 2007, na proporção das exportações realizadas, lançados extemporaneamente no campo “Outros Créditos” do livro Registro de Apuração do ICMS (RAICMS).

Exigem-se ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da mencionada lei.

A decisão consubstanciada no Acórdão nº 21.143/13/1ª, por maioria de votos, julgou parcialmente procedente o lançamento para excluir as multas de revalidação e isolada e seus juros respectivos.

Das Razões da Recorrente

Inconformado, o Sujeito Passivo interpõe, tempestivamente, o presente Recurso de Revisão (fls. 157/176), por intermédio de procurador regularmente constituído.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Afirma que a decisão recorrida revela-se divergente das decisões proferidas nos seguintes acórdãos indicados como paradigmas: 3.615/10/CE e 3.701/11/CE.

Requer seja conhecido e provido seu Recurso de Revisão.

A Assessoria do CC/MG manifesta-se às fls. 187/192 opinando, em preliminar, pelo conhecimento do Recurso de Revisão interposto e, no mérito, pelo seu não provimento.

DECISÃO

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

Dos Pressupostos de Admissibilidade

Superada, de plano, a condição de admissibilidade referente ao rito processual, capitulada no inciso II do art. 163 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, cumpre verificar o atendimento, também, da segunda condição estatuída no citado dispositivo legal, relativa à divergência jurisprudencial.

Reitera-se que a Recorrente afirma que a decisão recorrida revela-se divergente das decisões proferidas nos Acórdãos nº 3.615/10/CE e 3.701/11/CE.

Cumpre ressaltar que esta espécie de Recurso de Revisão tem como pressuposto de cabimento a existência de decisão divergente quanto à aplicação da legislação tributária, sobre a mesma matéria, proferida pela mesma ou por outra Câmara de Julgamento deste Órgão Julgador, podendo ser pela Câmara Especial.

Nesse sentido, o objetivo buscado pelo Órgão Julgador é o da uniformização das decisões, evitando que as Câmaras decidam de forma diferente sobre determinada matéria.

Com efeito, no que se refere à concessão proporcional dos créditos de ICMS relativos a materiais de uso/consumo em relação à exportação dos produtos, verifica-se que nas decisões apontadas como paradigmas houve a concessão desses créditos para o período anterior a 14/08/07, diferentemente da decisão recorrida, que excluiu apenas juros e multas relacionados.

Dessa forma, conclui-se pelo cabimento do Recurso no que se refere à análise dos créditos de materiais de uso/consumo integrados/consumidos no processo produtivo, na proporção da exportação dos produtos, apropriados no período até 13/08/07.

Diante do exposto, reputa-se atendida a segunda condição prevista no inciso II do art. 163 do RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08 (divergência jurisprudencial), com o cumprimento da exigência de preenchimento cumulativo das condições, conforme previsto no referido dispositivo legal.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Via de consequência, constata-se que se encontram configurados os pressupostos de admissibilidade para o Recurso de Revisão.

Do Mérito

Cumprido de início ressaltar que, nos termos do art. 168 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, o Recurso de Revisão admitido devolve à Câmara Especial o conhecimento de toda matéria nele versada.

O Recurso ora sob análise propugna pela reforma da decisão para que sejam concedidos os créditos de ICMS relacionados aos materiais de uso e consumo do estabelecimento na proporção da exportação dos produtos.

Reiterando, verifica-se que a autuação versa sobre apropriação indevida de créditos de material de uso e consumo, no período de outubro a dezembro de 2007, na proporção das exportações realizadas, lançados extemporaneamente no campo “Outros Créditos” do livro Registro de Apuração do ICMS (RAICMS).

Os créditos referem-se às aquisições realizadas até o dia 13/08/07, não apropriados nos respectivos meses das entradas nos estabelecimentos.

Exigem-se ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 55 inciso XXVI da mencionada lei.

Não encontram respaldo legal os argumentos do Recurso quando aduz que, ainda que se considerassem os produtos como sendo destinados a uso e consumo, remanesceria direito ao crédito do ICMS, na proporção das exportações realizadas pela Recorrente.

Apesar da redação do inciso VI do art. 66 do RICMS/02, vigente até 13/08/07, comportar a interpretação do cabimento do crédito do imposto relativo à aquisição de material de uso/consumo, na proporção das exportações, a edição do Decreto nº 45.388 de 02/06/10, afastou quaisquer dúvidas que se pudesse ter acerca do entendimento de que a Administração Tributária pretendia que fosse dado ao tema.

O art. 2º do referido decreto deixa clara a impossibilidade da apropriação do mencionado crédito ao efetivar o estorno do crédito efetivado, a qualquer tempo, pelo contribuinte.

Verifique-se a legislação mencionada:

RICMS, com redação em vigor até 13/08/07

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:

(...)

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:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 - 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 - 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;

Por sua vez, estabelece o Decreto nº 45.338/10, já mencionado:

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.

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.

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 esse que trata da vedação de crédito, o que era mais explícito ao prever vedação de créditos relacionada a materiais para uso/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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

estabelecimento, excetuadas as hipóteses previstas nos incisos VI e VII do caput do artigo 66 deste Regulamento; (Efeitos de 1º/01/07 a 13/08/07 - Redação dada pelo Dec. nº 44.441, de 25/01/07)

Ressalta-se que a superintendência de Tributação (SUTRI), um dos órgãos responsáveis pela interpretação da legislação tributária no âmbito da Secretaria de Estado de Fazenda, sustentava nas consultas respondidas a distinção entre os créditos referentes a matéria prima e produto intermediário daqueles relativos às mercadorias adquiridas para integração ou consumo em processo de produção de produtos industrializados. Confirma-se, entre outras:

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.

CONSULTA INEFICAZ – SERÁ DECLARADA INEFICAZ A CONSULTA QUE VERSAR SOBRE DISPOSIÇÃO CLARAMENTE EXPRESSA NA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA, NOS TERMOS DO INCISO I, ART. 22 DA CLTA/MG

Conforme se verifica, para as empresas industriais exportadoras, permitia-se, até 13/08/07, a apropriação de créditos inerentes aos produtos de uso ou consumo utilizados no processo industrial, antecipando-se a vigência do dispositivo geral que abriga o material de uso/consumo.

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, a 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.

Feitas essas considerações, 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 neles tratadas.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Desta forma, em face da impossibilidade deste órgão de negar aplicação a ato normativo, em observância ao art. 110, inciso I do RPTA, 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.

Não obstante a conclusão acima, de que 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, o Código Tributário Nacional (CTN) estabelece em seu art. 100:

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

(...)

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

(...)

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.

Assim, para a aplicação das práticas reiteradas do inciso III do art. 100 do CTN, é necessário que a interpretação do Fisco seja antiga, interativa e pacífica para que justifique a aplicação da norma jurídica acima transcrita.

Nesse diapasão, conforme melhor doutrina e jurisprudência, o contribuinte que agiu em conformidade com a orientação do Fisco não pode ficar exposto a penalidades, juros moratórios e atualização monetária na hipótese de orientação diversa adotada pelo Fisco, nos estritos termos da dicção do art. 100, parágrafo único do CTN.

Frise-se, a orientação do Fisco era firme, pacífica, tanto assim, que chegou ao ponto de declarar ineficaz consulta em face da clareza da legislação que dispunha sobre a *“aquisição ou recebimento de mercadoria para a 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”*.

Com esses argumentos e com base no parágrafo único do art. 100 do CTN, devem ser excluídos, no presente caso, os juros e as multas sobre as exigências fiscais, considerando-se a proporcionalidade das exportações realizadas pela ora Recorrente.

Sendo assim, conclui-se que não merece reforma a decisão.

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, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Vencidos os Conselheiros Luciana Mundim de Mattos Paixão (Relatora), André Barros de Moura e Antônio César Ribeiro, que lhe davam provimento. Designado relator o Conselheiro Fernando Luiz Saldanha (Revisor). Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

o Dr. Célio Lopes Kalume. Participou do julgamento, além dos signatários, e dos Conselheiros vencidos, o Conselheiro José Luiz Drumond.

Sala das Sessões, 02 de agosto de 2013.

**Maria de Lourdes Medeiros
Presidente**

**Fernando Luiz Saldanha
Relator designado**

CC/MG

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	4.106/13/CE	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000177855-35	
Recurso de Revisão:	40.060134138-34	
Recorrente:	Gerdau Açominas S/A	
	IE: 459018168.00-17	
Recorrida:	Fazenda Pública Estadual	
Proc. S. Passivo:	Luciana das Graças dos Santos/Outro(s)	
Origem:	DF/BH-3 - Belo Horizonte	

Voto proferido pela Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

Versa o presente lançamento acerca da imputação fiscal de recolhimento a menor de ICMS, no período de outubro a dezembro de 2007, em face da constatação de aproveitamento de créditos do ICMS, lançados extemporaneamente e 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.

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

A matéria objeto da discussão no presente voto é regida pela Constituição da República de 1988, que ao instituir os tributos, a competência para exigí-los, bem como traçar as linhas do regime da não cumulatividade, determinou que não implica crédito para compensação, salvo determinação em contrário da legislação, quanto às saídas com isenção ou não incidência, acarretando ainda o estorno do imposto porventura creditado:

Art. 155 -

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

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

.....

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

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

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

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

.....

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

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

.....

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

.....

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

.....

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

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

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

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

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

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

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

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

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

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

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

.....
III - se tratar de entrada, até 31 de dezembro de 2010, de bens destinados a uso ou a consumo do estabelecimento, excetuadas as hipóteses previstas nos incisos VI e VII do caput do artigo 66 deste Regulamento; (Efeitos de 1º/01/07 a 13/08/07)

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

.....(grifos não constam do original)

Deve ser feita, ainda, uma distinção no caso dos autos, lembrando aqui que os créditos dos quais trata a presente autuação, apesar de apropriados extemporaneamente pela Impugnante no exercício de 2007, referem-se a entradas de mercadorias realizadas até o dia 13 de agosto de 2007.

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

Art. 66 -

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

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

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

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

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

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

Verificadas as normas que regem a matéria é possível perceber com clareza que, para as empresas industriais não exportadoras, o creditamento se restringe à aquisição de matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem. Por outro lado, em se tratando de exportação, permitia-se a apropriação de créditos relativos às mercadorias entrada no estabelecimento e por este utilizadas em seu processo industrial ainda que com características de uso e consumo.

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

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

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

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Art. 66 - Observadas as demais disposições deste Título, será abatido, sob a forma de crédito, do imposto incidente nas operações ou nas prestações realizadas no período, desde que a elas vinculado, o valor do ICMS correspondente:

.....
Efeitos de 15/12/02 a 13/08/07 - Redação original:

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

.....
Assim, mesmo considerando apenas a legislação estadual, pelo menos em relação às entradas no estabelecimento até 13 de agosto de 2007, data de revogação dos dispositivos do RICMS/02 que autorizavam a apropriação dos créditos ora em análise, os créditos lançados pela Impugnante em relação a materiais e uso e consumo se mostram corretos.

Destaque-se que, no caso em tela, os créditos dos quais trata a presente autuação, apesar de apropriados extemporaneamente pela Impugnante em 2007, se referem a entradas de mercadorias realizadas até 13 de agosto de 2007.

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 créditos na forma realizada, amparados pelas normas em vigor à época, convalidando, com este procedimento, a apuração proporcional efetuada.

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

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

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

“Com efeito, a Administração Tributária é simplesmente uma aplicadora da lei. Se a lei não pode retroagir, pela mesma razão também não pode retroagir

a mudança do critério jurídico adotado pela Administração em sua aplicação.

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

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 que esteja na mesma situação do primeiro, devendo a ele estender igualitário tratamento.

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

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

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 oportunidade e converter a regra da atividade de lançamento de plenamente vinculada (art. 142 do Código Tributário Nacional) para discricionária.

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

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

DECRETO Nº 45.388, DE 2 DE JUNHO DE 2010

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

Dessa forma, por qualquer prisma que se analise a questão, no caso concreto, deve ser concedido o crédito relativo aos materiais de uso e consumo consumidos no processo produtivo, na proporção das saídas destinadas ao exterior.

Diante do exposto, dou provimento ao presente recurso.

Sala das Sessões, 02 de agosto de 2013.

Luciana Mundim de Mattos Paixão
Conselheira