

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 4.255/14/CE Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000177362-08
Recurso de Revisão: 40.060134548-32
Recorrente: Aperam Inox América do Sul S.A.
IE: 687013342.03-52
Recorrida: Fazenda Pública Estadual
Proc. S. Passivo: Sacha Calmon Navarro Coêlho/Outro(s)
Origem: DF/Ipatinga

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - MATERIAL DE USO E CONSUMO. Constatou-se o aproveitamento indevido de créditos extemporâneos de ICMS relativos a materiais destinados ao uso e consumo do estabelecimento na proporção das exportações realizadas frente às saídas totais do estabelecimento. Exigências de 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 mesma lei. Entretanto, devem ser excluídas as multas e juros com fulcro no parágrafo único do art. 100 do CTN até 13/08/07, 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

Trata a autuação de recolhimento a menor de ICMS, nos meses de julho e agosto de 2007, em face da constatação de aproveitamento indevido de créditos do imposto, 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, no período de agosto de 2002 a julho de 2007.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

A decisão consubstanciada no Acórdão nº 21.047/13/3ª, por maioria de votos, julgou parcialmente procedente o lançamento para excluir as multas e juros até 13/08/07, com fulcro no parágrafo único do art. 100 do CTN, voltando os juros a incidir a partir de 14/08/07.

Inconformada, a Recorrente interpõe, tempestivamente, por meio de procurador regularmente constituído, o Recurso de Revisão de fls. 204/221.

Afirma que a decisão recorrida revela-se divergente das decisões proferidas nos seguintes Acórdãos indicados como paradigmas: 3.615/10/CE, 19.963/13/2ª,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

3.396/08/CE, 19.074/09/3ª, 18.079/08/2ª, 18.756/08/3ª, 18.080/08/2ª, 18.104/08/2ª, 18.986/09/3ª, 3.419/09/CE e 3.395/08/CE (cópias às fls. 264/394).

Requer, ao final, o conhecimento e o provimento do recurso.

A Assessoria do CC/MG manifesta-se às fls. 396/401, opinando, em preliminar, pelo conhecimento do Recurso interposto. No mérito, pelo seu não provimento.

DECISÃO

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.

Quanto ao Acórdão nº 3.615/10/CE:

Após análise dos autos e inteiro teor do acórdão indicado como divergente, constata-se assistir razão à Recorrente, uma vez caracterizada a alegada divergência jurisprudencial, o que pode ser observado por meio da simples leitura e dos seguintes trechos das decisões confrontadas:

DECISÃO RECORRIDA (ACÓRDÃO Nº 21.047/13/3ª)

EMENTA:

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - MATERIAL DE USO E CONSUMO. CONSTATOU-SE O APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS DE ICMS RELATIVOS A MATERIAIS DESTINADOS AO USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO NA PROPORÇÃO DAS EXPORTAÇÕES REALIZADAS FRENTE ÀS SAÍDAS TOTAIS DO ESTABELECIMENTO. EXIGÊNCIAS DE 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 MESMA LEI. ENTRETANTO, DEVEM SER EXCLUÍDAS AS MULTAS E JUROS COM FULCRO NO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 100 DO CTN ATÉ 13/08/07, VOLTANDO OS JUROS A INCIDIR A PARTIR DE 14/08/07. LANÇAMENTO PARCIALMENTE PROCEDENTE. DECISÃO POR MAIORIA DE VOTOS. (GRIFOS ACRESCIDOS)

DECISÃO:

DEVE-SE DESTACAR QUE A NORMA DO DECRETO Nº 45.388, DE 02 DE JUNHO DE 2010, SUPRATRASCITA, TEM A MESMA HIERARQUIA DO RICMS/02, EMBORA NÃO TENHA MODIFICADO, REVOGADO, REPRISTINADO OU RETROAGIDO A VIGÊNCIA DAS NORMAS SOBRE A MATÉRIA NELE TRATADAS.

ASSIM, EM FACE DA IMPOSSIBILIDADE DESTES ÓRGÃO COLEGIADO NEGAR APLICAÇÃO A ATO NORMATIVO, EM OBSERVÂNCIA DO 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 PELO ADQUIRENTE.”

DECISÃO PARADIGMA (ACÓRDÃO Nº 3.615/10/CE)

EMENTA:

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – MATERIAL DE USO E CONSUMO. IMPUTAÇÃO DE APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DE ICMS DECORRENTES DE AQUISIÇÃO DE MATERIAIS DESTINADOS AO USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. EXIGÊNCIAS DE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO E MULTA ISOLADA PREVISTA NO ART. 55, INCISO XXVI DA LEI Nº 6763/75, MAJORADA EM RAZÃO DE REINCIDÊNCIA. ENTRETANTO, APLICA-SE AO CASO, O DISPOSTO NO INCISO VI DO ART. 66 DO RICMS/02, VIGENTE ATÉ 13/08/07, EM RELAÇÃO AOS PRODUTOS CONSUMIDOS DIRETAMENTE NO PROCESSO PRODUTIVO, DE MODO A CONCEDER O CRÉDITO NA PROPORCIONALIDADE ENTRE AS EXPORTAÇÕES E O FATURAMENTO TOTAL, ALTERANDO-SE, EM PARTE, A DECISÃO DA CÂMARA A QUO. RECURSO DE REVISÃO CONHECIDO POR UNANIMIDADE E PARCIALMENTE PROVIDO PELO VOTO DE QUALIDADE. (GRIFOS ACRESCIDOS)

DECISÃO:

“... CONCLUINDO, É POSSÍVEL AFIRMAR QUE O DECRETO Nº 45.388/10 NÃO TRATOU DE NOVA VEDAÇÃO (RETROATIVA) DOS CRÉDITOS DE ICMS, PELO ÓBICE CONTIDO NO INCISO IV DO ART. 3º DA LEI COMPLEMENTAR ESTADUAL Nº 78/04, UMA VEZ QUE O RICMS/02 CUIDA EXCLUSIVAMENTE DA MATÉRIA.

NA MESMA LINHA, PELOS DISPOSITIVOS ACIMA COMENTADOS, CONCLUI-SE QUE A NORMA EM COMENTO CUIDA EXCLUSIVAMENTE DA ADEÇÃO AO PARCELAMENTO ESPECIAL, HIPÓTESE EM QUE A FLEXÃO VERBAL “DEVERÁ”, PREVISTA NO ART. 2º DO CITADO DECRETO SE RESTRINGE ÀQUELES CONTRIBUINTES QUE ADERIRAM AO SISTEMA DE PAGAMENTO ESPECIAL.

(...)

ASSIM, A MELHOR TESE É A DE QUE NÃO SE TRATA DE NORMA RETROATIVA, MAS SIM DE INSTRUMENTO QUE CUIDA EXCLUSIVAMENTE DAS REGRAS DO PARCELAMENTO ESPECIAL.

(...)

MAS, POR OUTRO LADO, RESTA CLARO QUE O CONSELHO DE CONTRIBUINTES, À UNANIMIDADE DOS MEMBROS QUE INTEGRARAM AS DECISÕES TRAZIDAS À BAILA, ENTENDE QUE ATÉ 13/08/07 HAVIA DISPOSIÇÃO EXPRESSA NO RICMS/02 QUE AUTORIZAVA A APROPRIAÇÃO DOS CRÉDITOS NOS MOLDES ORA EM DISCUSSÃO.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

POR TUDO, NO PRESENTE CASO, HÁ DE SE CONCEDER CRÉDITO DO IMPOSTO, NA PROPORCIONALIDADE DAS EXPORTAÇÕES, EM RELAÇÃO AOS PRODUTOS OBJETO DO PRESENTE LANÇAMENTO, VINCULADOS AO PROCESSO DE PRODUÇÃO, POR EFETIVAMENTE SEREM CONSUMIDOS NA ETAPA DE INDUSTRIALIZAÇÃO.” (GRIFOS ACRESCIDOS)

Como bem destaca a Recorrente, a decisão da Câmara *a quo* foi no sentido de que o art. 2º do Decreto nº 45.388/10 traria a previsão da obrigatoriedade de estorno dos créditos pelo contribuinte a **qualquer tempo**, independentemente de ter sido o crédito aproveitado em consonância com a legislação tributária vigente à época. Considera, ademais, que o referido decreto está no mesmo patamar hierárquico do RICMS/02, razão pela qual o CC/MG estaria obrigado a proceder sua aplicação.

De modo diverso, no acórdão indicado como paradigma foram concedidos créditos de ICMS de forma proporcional às exportações realizadas, por entender que o Decreto nº 45.388/10 cuidou “*exclusivamente da adesão ao Parcelamento Especial, hipótese em que a flexão verbal ‘deverá’, prevista no art. 2º do citado decreto se restringe àqueles contribuintes que aderiram ao sistema de pagamento especial*”, concluindo que o decreto em questão não tinha efeito retroativo.

Assim, como já afirmado, a divergência jurisprudencial afigura-se plenamente caracterizada.

Quanto ao Acórdão nº 19.963/13/2ª:

O Acórdão nº 19.963/13/2ª, apesar de ter reconhecido o direito ao crédito de materiais de uso e consumo de forma proporcional às exportações realizadas, não se presta como paradigma, em face do disposto no art. 59 do Regimento Interno do CC/MG, pois foi reformado pelo Acórdão nº 4.064/13/CE, conforme demonstrado a seguir:

ACÓRDÃO Nº 4.064/13/CE

RELATÓRIO:

“TRATA A AUTUAÇÃO DE RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS, NO PERÍODO DE JANEIRO DE 2007 A JULHO DE 2010, EM FACE DE APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DO IMPOSTO DESTACADO EM NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO DE MATERIAIS DE USO E CONSUMO (GRAXA, ÓLEO LUBRIFICANTE, PNEUS FORA DE ESTRADA E ÓLEO DIESEL) E BENS DO ATIVO IMOBILIZADO UTILIZADOS EM FINS ALHEIOS À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO (EMPILHADEIRA, CAMINHÕES PIPA, CAMINHÃO MUNCK E TRATORES DE ESTEIRA).

(...)

APRECIANDO O LANÇAMENTO, A 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CC/MG, EM SESSÃO REALIZADA NO DIA 06/02/13, POR MEIO DA DECISÃO CONSUBSTANCIADA NO **ACÓRDÃO Nº 19.963/13/2ª**, PELO VOTO DE QUALIDADE, JULGOU PARCIALMENTE PROCEDENTE O LANÇAMENTO, EXCLUINDO AS EXIGÊNCIAS RELATIVAS AOS ITENS 1 E 2 DO AI (GRAXA, ÓLEO LUBRIFICANTE E PNEUS FORA DE ESTRADA) E, AINDA, EM RELAÇÃO AOS

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

MATERIAIS DE USO E CONSUMO, AS EXIGÊNCIAS NA PROPORÇÃO DAS SAÍDAS DESTINADAS AO EXTERIOR EM RELAÇÃO ÀS SAÍDAS TOTAIS DO ESTABELECIMENTO, OCORRIDAS ATÉ 13/08/07...”

DECISÃO:

“RETORNANDO À DECISÃO RECORRIDA, ESTA TAMBÉM EXCLUIU AS EXIGÊNCIAS RELATIVAS AOS PRODUTOS UTILIZADOS PELO ESTABELECIMENTO ATÉ 13/08/07, NA PROPORÇÃO DAS SAÍDAS DESTINADAS AO EXTERIOR EM RELAÇÃO ÀS SAÍDAS TOTAIS DO ESTABELECIMENTO.

CONTUDO, TAL ITEM DA DECISÃO RECORRIDA TAMBÉM MERECE SER REFORMADO.

(...)

DIANTE DO EXPOSTO, ACORDA A CÂMARA ESPECIAL DO CC/MG, EM PRELIMINAR, À UNANIMIDADE, EM CONHECER DOS RECURSOS DE REVISÃO... QUANTO AO RECURSO Nº 40.060133873-61 - 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO, PELO VOTO DE QUALIDADE, EM DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL **PARA RESTABELECER AS EXIGÊNCIAS EXCLUÍDAS, EXCETO À PARCELA CORRESPONDENTE AOS JUROS E MULTAS, NA PROPORÇÃO DAS SAÍDAS DESTINADAS AO EXTERIOR EM RELAÇÃO ÀS SAÍDAS TOTAIS DO ESTABELECIMENTO, OCORRIDAS ATÉ 13/08/2007, VOLTANDO OS JUROS A INCIDIR A PARTIR DE 14/08/2007.**”
(GRIFOS ACRESCIDOS)

Ressalte-se que o Acórdão nº 4.064/13/CE, que reformou a decisão relativa ao Acórdão nº 19.963/13/2ª, foi publicado no Diário Oficial deste Estado em 29/06/13, data anterior à do protocolo do presente recurso (02/08/13).

Quanto aos demais Acórdãos:

Os Acórdãos nºs 3.396/08/CE, 19.074/09/3ª, 18.079/08/2ª, 18.756/08/3ª, 18.080/08/2ª, 18.104/08/2ª, 18.986/09/3ª, 3.419/09/CE e 3.395/08/CE não caracterizam divergência jurisprudencial, quando comparados com a decisão recorrida, pois as decisões a eles relativas foram proferidas e publicadas em datas anteriores à da publicação do Decreto nº 45.388/10, que foi utilizado pela Câmara *a quo* como fundamento de sua decisão.

As datas de publicação são as seguintes: 3.396/08/CE – 30/12/08 (fls. 304/310), 19.074/09/3ª - 09/05/09 (fls. 311/325), 18.079/08/2ª – 04/10/08 (fls. 326/330), 18.756/08/3ª – 11/10/08 (fls. 331/356), 18.080/08/2ª – 18/10/08 (fls. 357/362), 18.104/08/2ª – 04/10/08 (fls. 363/376), 18.986/09/3ª – 21/03/09 (fls. 377/382), 3.419/09/CE – 16/05/09 (fls. 383/387) e 3.395/08/CE – 30/12/08 (fls. 388/394).

Cabe lembrar que o Decreto nº 45.388, de 02 de junho de 2010, foi publicado no Diário Oficial deste Estado em 03/06/10.

Diante disso, reputa-se atendida a segunda condição prevista no inciso II do art. 163 do RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08 (divergência jurisprudencial), no que diz respeito ao Acórdão nº 3.615/10/CE.

Consequentemente, restam configurados os pressupostos de admissibilidade para o Recurso de Revisão.

Do Mérito

Conforme já relatado, decorre o presente lançamento da constatação de que a Autuada, ora Recorrente, recolheu a menor de ICMS nos meses de julho e agosto de 2007, em face da constatação de aproveitamento indevido de créditos de imposto, 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, no período de agosto de 2002 a julho de 2007.

As exigências fiscais referem-se ao ICMS recolhido a menor, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, respectivamente.

Os créditos foram apropriados de forma extemporânea conforme comunicados de fls. 14 e 16.

Nos termos da defesa apresentada pela Autuada, ora Recorrente, os créditos extemporâneos foram apropriados de acordo com a solução dada à Consulta de Contribuinte nº 003/07, formulada por uma empresa do grupo econômico da Recorrente: Belgo Siderurgia S/A CNPJ: 17.469.701/0001-77/I.E. 062.094007.00-72, reproduzida a seguir:

Consulta de Contribuinte nº 003/07

(MG de 06/01/07)

PTA Nº: 16.000150270-97

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.

Exposição:

A Consulente atua no ramo de metalurgia e siderurgia e comercializa seus produtos no mercado interno e exterior.

Para embasar a sua consulta, transcreve os art. 20 e 32 da Lei Complementar nº 87/96, bem como os art. 66 e 70 do RICMS/02, que tratam do aproveitamento de crédito de mercadorias destinadas ao uso e consumo na proporção das exportações.

Diz que, tanto a Lei Complementar quanto o RICMS/02 são taxativos na imposição do crédito de mercadorias consumidas no processo de industrialização de produtos destinados ao mercado externo; que não se

trata de faculdade dada pelo legislador, mas de uma determinação, em razão da necessidade de maior competitividade do país no mercado internacional.

Acrescenta que o conceito de consumo deve ser entendido como uso ou desgaste da mercadoria, podendo ser absoluto ou relativo. O consumo relativo se caracteriza pela não destruição imediata do valor do bem, podendo atuar diretamente no produto ou indiretamente no processo produtivo. Por sua vez, no consumo absoluto ocorre a destruição imediata do bem no processo produtivo.

Ressalta que não se pode confundir a mercadoria adquirida para uso e consumo da empresa com aquela adquirida para consumo no processo de produção industrial.

Acresce que o legislador tratou de forma diferente o contribuinte exportador, instituindo dispositivos legais específicos, os quais concedem direito ao crédito de ICMS, quando os seus produtos se destinam à exportação.

Diz que a própria Superintendência de Tributação faz essa distinção em resposta às Consultas de Contribuintes nº 089/2004 e 055/1997.

Por fim, entende que as partes e peças de reposição e outras mercadorias adquiridas para consumo no processo produtivo, na proporção de suas exportações, dão direito ao crédito do ICMS que incide sobre o valor das entradas das mercadorias.

Isso posto,

Consulta:

- 1 – Está correto o seu entendimento?
- 2 – Em caso afirmativo, poderá a Consulente apropriar como crédito o valor do imposto incidente sobre as mercadorias, partes e peças de reposição adquiridas para consumo no processo de industrialização, na proporção de suas exportações?
- 3 – Em caso negativo, como pode ser interpretado o termo "*mercadorias adquiridas ou recebidas para integração ou consumo em processo de produção*"?

Resposta:

1 e 2 – O entendimento da Consulente está correto. A matéria em questão encontra-se expressamente disciplinada no inciso VI do art. 66 da Parte Geral do RICMS/02.

3 – Prejudicada.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Declara-se a presente consulta ineficaz por versar sobre disposição claramente expressa na legislação tributária, nos termos do inciso I, art. 22 da CLTA/MG, aprovada pelo Decreto nº. 23.780/84.

Vale destacar que a resposta em questão foi reformulada pela Diretoria de Orientação e Legislação Tributária, nos seguintes termos:

Consulta de Contribuinte nº 003/2007

(MG de 06/01/2007 e ref. MG de 24/10/2008)

PTA Nº: 16.000150270-97

“ICMS – CRÉDITO – USO OU CONSUMO – EXPORTAÇÃO – INAPLICABILIDADE. A integração ou consumo de que trata o § 3º, art. 32 da Lei nº 6763/1975, passíveis de ensejar o creditamento de ICMS relativamente às operações para o exterior, restringem-se às matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.”

(...)

Resposta:

1 e 3 – Bens de uso ou consumo não ensejam aproveitamento de crédito do ICMS até 31/12/2010, ainda que relacionados a operações de exportação de mercadorias, conforme o disposto no art. 70, inciso III, do RICMS/2002.

A integração ou consumo de que trata o § 3º, art. 32 da Lei nº 6763/1975 e de que tratava o revogado inciso VI, art. 66 do RICMS/2002, passíveis de ensejar o creditamento de ICMS relativamente às operações para o exterior, restringem-se às matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.

O referido “consumo”, nos termos dos dispositivos legais supramencionados, limita-se ao creditamento de ICMS referente aos produtos intermediários consumidos e não deve ser interpretado como possibilidade de aproveitamento de crédito de ICMS relativo à aquisição de bens de “uso ou consumo”.

2 – A Consulente poderá aproveitar-se, a título de crédito, do valor do ICMS referente à aquisição de partes e peças empregadas nos bens do ativo permanente, desde que observado o disposto nos §§ 6º e 7º, art. 66 do citado RICMS/2002.” (Grifos acrescidos)

Salienta-se que o Regulamento distinguia claramente os créditos referentes à matéria-prima e produto intermediário daqueles relativos às mercadorias adquiridas para integração ou consumo em processo de produção de produtos industrializados e que a Superintendência de Tributação (SUTRI) sustentava o entendimento no sentido de permitir o aproveitamento dos créditos referentes às mercadorias adquiridas para

integração ou consumo em processo de produção de produtos industrializados destinados à exportação, conforme consultas de contribuintes respondidas por aquele órgão, a exemplo da consulta acima reproduzida.

Dessa forma, não restam dúvidas de que a Superintendência de Tributação (SUTRI) 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.

Entretanto, 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, inclusive a Consulta nº 003/2007, formulada pela Belgo Siderurgia S/A CNPJ: 17.469.701/0001-77/I.E. 062.094007.00-72, para dar novo entendimento à matéria, ou seja, de que não era permitida a apropriação de créditos referentes aos produtos de uso e consumo utilizados no processo industrial de produtos destinados à exportação.

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

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

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

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

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

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

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

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

a) incluem-se na embalagem todos os elementos que a 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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; (destacou-se)

(...).

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 a vedação de créditos relacionados 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 restringia-se 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, permitia-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 retrotranscritos conviviam em harmonia legislativa com os outros dispositivos que tratavam do crédito do imposto, em relação à generalidade das operações dos estabelecimentos.

Dessa forma, existindo diferença no seio do regulamento, é razoável o entendimento de que o material de uso/consumo mencionado não é o produto

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 modificado, revogado, repristinado ou retroagido a vigência das normas sobre a matéria nele tratadas.

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;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Nesse norte, considerando o entendimento externado pela 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 era permitido, 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.

Todavia, em face da impossibilidade deste órgão colegiado negar aplicação a ato normativo, em observância ao art. 110, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - 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.

Destaca-se, ainda que a consulta formulada à Diretoria de Orientação e Legislação Tributária/SEF-MG, ora invocada, (Consulta nº 3/07, de 05 de janeiro de 2007), cuja resposta dada acatou o entendimento da consulente sobre a matéria, no que tange ao aproveitamento de crédito de material de uso e consumo utilizado no seu processo produtivo, não obstante, posteriormente, ter sido expressamente reformulada, não foi feita pela Recorrente, mas por empresa do grupo. Assim, como a consulente não é a própria recorrente, não são aplicáveis ao caso as disposições do art. 45 do RPTA.

Desse modo, devem ser excluídos no presente caso, com base no parágrafo único do art. 100, inciso III do CTN, apenas 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, data da alteração da redação do inciso III do art. 70 do RICMS/02, vigente no período de 01/01/07 a 13/08/07, considerando a proporcionalidade das exportações realizadas, voltando os juros a incidir a partir de 14/08/07.

Registre-se que, no caso dos autos, o crédito apropriado deu-se na proporção das exportações realizadas, ficando dispensada esta adequação.

Portanto, não merece reforma a decisão recorrida.

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 lhe negar provimento. Vencidos os Conselheiros Antônio César Ribeiro (Relator), Luciana Mundim de Mattos Paixão e Sauro Henrique de Almeida, que lhe davam provimento, nos termos do voto vencido de fls. 194/201. Designada relatora a

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Conselheira Maria de Lourdes Medeiros (Revisora). Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente a Dra. Mariane Ribeiro Bueno. Participaram do julgamento, além da signatária e dos Conselheiros vencidos, os Conselheiros Fernando Luiz Saldanha e José Luiz Drumond.

Sala das Sessões, 11 de abril de 2014.

**Maria de Lourdes Medeiros
Presidente / Relatora designada**

T

CC/MG