

Acórdão: 4.162/13/CE Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000177877-75
Recurso de Revisão: 40.060134800-86
Recorrente: ArcelorMittal Brasil S/A
IE: 362094007.13-72
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. Imputação fiscal de aproveitamento indevido de créditos extemporâneos de ICMS relativos a materiais destinados ao uso e consumo na proporção das exportações realizadas frente às saídas totais do estabelecimento. Restou configurado nos autos que a Recorrente agiu de acordo com as normas vigentes à época da entrada dos materiais em seu estabelecimento e as orientações lhe passadas pelo próprio Fisco por meio da resposta a consulta de contribuintes. Canceladas as 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. Recurso de Revisão conhecido à unanimidade e provido pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

Da Autuação

Versa o presente lançamento acerca da imputação fiscal de falta de recolhimento do ICMS, em razão do aproveitamento extemporâneo de créditos relativos às entradas, no período de maio de 2002 a agosto de 2007, de bens de uso e consumo aplicados no processo de industrialização na proporção das exportações.

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

Da Decisão Recorrida

Apreciando o lançamento a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em sessão realizada em 16 de julho de 2013, em preliminar e à unanimidade, rejeitou a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, pelo voto de qualidade, julgou parcialmente procedente o lançamento, excluindo-se multas e juros, com fulcro no parágrafo único do art. 100 do Código Tributário Nacional, até 13 de agosto de 2007, voltando os juros a incidir a partir de 14 de agosto de 2007. Ficaram vencidos, em parte, os Conselheiros Luciana Mundim de Mattos Paixão (Revisora) e Alexandre Pimenta da Rocha que julgavam improcedente o lançamento. Na oportunidade sustentaram oralmente pela

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Impugnante, o Dr. Henrique Napoleão Alves e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Shirley Daniel de Carvalho.

Esta decisão está consubstanciada no Acórdão n.º 21.075/13/3ª (fls. 202/215) e os votos vencidos encontram-se às fls. 216/225.

Do Recurso de Revisão

Inconformada com a decisão a ArcelorMittal Brasil S/A, por seus procuradores regularmente constituídos, apresenta Recurso de Revisão de fls. 227/244, em síntese, aos fundamentos seguintes:

- o voto de qualidade do acórdão recorrido reconhece que, no período do creditamento, o direito era claro ao permitir os créditos e estes foram apropriados de acordo com a orientação decorrente da consulta de contribuinte por ela realizada;

- não há dúvidas sobre o fato de o período autuado estar sob o abrigo da Lei Complementar n.º 87/96 e da vigência do art. 66, inciso VI do RICMS;

- no entanto, ainda assim, a 3ª Câmara decidiu pela manutenção parcial da exação única e exclusivamente em virtude da aplicação do Decreto n.º 45.388/10;

- com a devida vênia, a questão merece reparos, pois a decisão, apesar de reconhecer a conformidade da apropriação dos créditos em razão de orientação dada pela própria repartição tributária, exige o imposto supostamente devido, nega vigência e aplicabilidade à Lei Complementar n.º 87/96 e aos arts. 66, inciso VI e 70, inciso III do RICMS, além de contrariar a jurisprudência do CC/MG e apresentar interpretação errônea em relação ao RPTA e à aplicabilidade do Decreto n.º 45.388/10, desrespeitando o art. 146 do Código Tributário Nacional;

- apesar de acertadamente decidir pela exclusão das penalidades aplicadas, a Câmara equivocou-se por decidir pela manutenção da exigência do imposto, não apenas por pretender que a lei retroaja, prejudicando o contribuinte, mas, também, por desconsiderar que a empresa agiu em conformidade com a orientação do próprio Fisco, mediante de consulta, fato esse reconhecido reiteradamente por ela própria;

- a questão debatida apresenta estrita relação com a resposta dada à consulta formulada que foi a responsável por orientar acerca da validade da apropriação dos créditos proporcionais às exportações até a data de 13 de agosto de 2007, momento esse em que ocorreu a mudança do entendimento nela apregoadado;

- confiando em resposta proferida por órgão competente da Administração Fazendária, continuou a apropriar, na proporção de suas exportações, créditos do imposto originários da entrada de bens de uso e consumo, sem qualquer receio de sofrer autuações em virtude desse procedimento, de resto legitimado pelo próprio Fisco;

- apenas 22 (vinte e dois) meses depois a DOLT modificou seu entendimento, o que culminou na revisão da Consulta de Contribuinte n.º 003/07;

- no caso, o Fisco Mineiro, ao seu simples alvedrio, obsta a tomada de créditos, com base em critério superveniente, constante do Decreto n.º 45.388/10;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- o RPTA de Minas Gerais esteve atento para a questão das consultas e dos entendimentos nela proferidos, de modo a proteger aquele contribuinte que atendesse a suas orientações, conforme seu art. 45;

- a própria legislação estadual determina que o contribuinte não suportará qualquer ônus, seja decorrente da aplicação de penalidades, seja em razão da exigência do imposto considerado posteriormente como devido, nos casos em que observar o entendimento apregoado pela consulta;

- não pretende no presente processo nada além do que a lei prescreve: ver reconhecido o seu direito de apropriação dos créditos até 13 de agosto de 2007;

- cita o Acórdão n.º 3.962/12/CE;

- o próprio Conselho de Contribuintes determinou que as entradas de material de uso e consumo - proporcionais às exportações - até a data em que o Estado de Minas Gerais aceitava tais créditos em seu Regulamento e nas consultas fiscais respondidas, devem ter o crédito preservado;

- o único entendimento possível é que quase a totalidade do crédito tributário estaria excluída da cobrança, posto que as entradas ocorreram, em sua maioria, muito antes de agosto de 2007;

- resta claro que agiu de boa-fé e dentro dos padrões de legalidade, razão pela qual se faz necessária a reformulação do acórdão, de modo a excluir o imposto exigido no período em que vigorou o entendimento proferido na consulta;

- ao organizar o sistema tributário nacional, nosso legislador procurou incentivar a exportação de produtos industrializados, já que, historicamente, essa provou ser uma via para o desenvolvimento econômico e social das nações e, na mesma esteira, buscou incentivar a exportação de produtos industrializados através de aproveitamento de crédito de materiais de uso e consumo adquiridos pelo contribuinte, nos termos do art. 20 da Lei Complementar n.º 87/96;

- na referida lei complementar passou-se a autorizar tais créditos (uso e consumo e ativo fixo), mas em momentos distintos, sendo o ativo fixo a partir de novembro de 1996 e uso e consumo a partir de 1999 (adiado por lei complementar);

- cita os arts. 21 e 32 da Lei Complementar n.º 87/96;

- nada mais precisaria ser dito; afinal, não fez nada além de seguir o comando da Lei Kandir;

- insubsistente a presente autuação porquanto o creditamento realizado, ao contrário da pretensão fiscal, guarda fulcro na Lei Complementar n.º 87/96;

- o Estado de Minas Gerais, no mesmo esboço da Lei Kandir, permitiu no próprio RICMS o aproveitamento de crédito relativo a bens de uso e consumo relativos à produção de mercadorias destinadas à exportação, nos termos do art. 66, inciso VI que foi posteriormente revogado;

- esta revogação é verdadeiro reconhecimento tácito de que, até aquele período, era realmente legítimo o aproveitamento de crédito relativo a materiais de uso

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

e consumo por parte de contribuinte cuja produção destina-se ao exterior devendo, no mínimo, segundo entendimento fiscal, ser mantido até 13 de agosto de 2007;

- o direito ao crédito não advém do Regulamento, mas da lei complementar, portanto, não deveria haver limitador e, até o momento, o crédito está garantido;

- a jurisprudência do CC/MG reitera o entendimento de que é legítimo o aproveitamento de créditos de ICMS de bens de uso e consumo na proporção das exportações, durante a vigência da redação original do art. 66, inciso VI do RICMS/02;

- o motivo, para tanto, é simples (embora olvidado pelo órgão julgador) o fato gerador do imposto se rege pela norma vigente ao tempo de sua ocorrência, como determina de maneira contundente o art. 144 do Código Tributário Nacional;

- não fez nada além de seguir o comando expresso da Lei Kandir, do RICMS/02 e o entendimento do próprio Conselho de Contribuintes do Estado;

- cita os Acórdãos n.ºs 18.104/08/2ª, 18.986/09/3ª, 3.418/09/CE, 3.615/10/CE, 3.395/08/CE e 19.963/13/2ª;

- anteriormente ao advento do Decreto n.º 44.596/07, o contribuinte somente poderia referir-se ao texto original do RICMS/02, que foi muito claro ao determinar a possibilidade legal do aproveitamento de créditos de ICMS de entradas de bens de uso e consumo, na proporção das exportações realizadas pelo estabelecimento adquirente;

- o princípio da irretroatividade tributária, consagrado pelo art. 150, inciso III, alínea "a" da Constituição, tem o condão de determinar que a norma tributária, assim que publicada, possa assumir apenas eficácia prospectiva;

- se o Decreto n.º 44.596/07 foi publicado em 13 de agosto de 2007, não se pode aplicá-lo para subsidiar autuação sobre operações ocorridas posteriormente;

- cita o art. 146 do Código Tributário Nacional;

- na presente autuação simplesmente seguiu a regra do RICMS/02;

- os novos critérios jurídicos, ainda que mais adequados, somente serão aplicáveis aos lançamentos relativos a fatos geradores futuros, desde que a Administração os adote e propague, revogando publicamente seu entendimento e comunicando a quem de direito a mutação exegética de sua própria legislação, o que, *in casu*, não ocorreu, até a data dos fatos geradores;

- a autuação, sem pré-aviso e em contradição com o que era o contribuinte orientado a proceder, jamais poderia prevalecer;

- a segurança jurídica, a boa fé e a confiança são princípios de raízes constitucionais, razão pela qual não valem apenas para a matéria tributária, mas, hoje, para toda e qualquer matéria administrativa como dispõe a Lei do Processo Administrativo n.º 9.784/99;

- esse preceito foi flagrantemente olvidado pela Fiscalização;

- o pressuposto lógico do princípio da proteção da confiança reside no fato de que haja confiança a ser protegida, portanto, naturalmente, a responsabilidade pela confiança gerada depende da existência de uma correspondente confiança;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- para o art. 146 do Código Tributário Nacional é vedada a mudança de critérios jurídicos, de forma objetiva e absolutizada;

- nesse norte, considerando o entendimento externado pela Superintendência de Tributação sobre a matéria no período anterior a 13 de agosto de 2007, as alterações processadas na legislação nessa data e as disposições do Decreto n.º 45.338/10, é possível concluir que os contribuintes foram levados a entender que o Estado permitia, até 13 de agosto de 2007, a apropriação do crédito de ICMS relativo à entrada de bem de uso ou consumo aplicado na industrialização de produto destinado à exportação;

- o acórdão recorrido, contudo, alega que o Decreto n.º 45.388/10 é aplicável ao caso de modo a manter a exação, mas os fundamentos aplicados não procedem porque se a norma do Decreto tem a mesma hierarquia do RICMS/02, ela não pode "tratorar" o que determinava o RICMS/02 e, se interpretada de modo a tornar ilegítimos os créditos, implicará em revogação da vigência dessas normas tributárias, o que não pode ser mantido ao alvedrio do papel corretivo deste Conselho;

- não há qualquer pedido de declaração de inconstitucionalidade, e o que se espera não é que o Conselho negue aplicação a ato normativo, mas que, ao contrário, não deixe de aplicar as normas dos arts. 66, inciso VI, e 70, inciso III do RICMS;

- o Decreto n.º 45.388/10 é inaplicável ao caso, por uma razão simples: o estorno dos créditos por ele preconizado limita-se àqueles contribuintes que aderiram ao parcelamento especial nele consubstanciado já tendo a própria Câmara Especial do Conselho de Contribuintes se manifestou sobre o assunto (Acórdão n.º 3.615/10/CE);

- reforça este entendimento a Resolução n.º 4.229/10.

Ao final, requer que o presente Recurso seja conhecido e provido com a consequente reforma do r. acórdão recorrido e improcedência integral do lançamento.

DECISÃO

Compete à Câmara a análise, em sede recursal, do lançamento consubstanciado no Auto de Infração em epígrafe lavrado para formalizar as exigências de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada capituladas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI, em face da imputação fiscal de falta de recolhimento do ICMS, em razão da apropriação de crédito extemporâneo relativos às entradas, no período de maio de 2002 a agosto de 2007, de bens de uso e consumo aplicados no processo de industrialização na proporção das exportações.

Da Preliminar

Inicialmente cumpre analisar a preliminar de cabimento do presente recurso nos termos do art. 163 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais – RPTA, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, que assim determina:

SEÇÃO IX

DO RECURSO DE REVISÃO

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 163. Das decisões da Câmara de Julgamento cabe Recurso de Revisão para a Câmara Especial, no prazo de 10 (dez) dias contados da intimação do acórdão, mediante publicação da decisão no órgão oficial dos Poderes do Estado ou no Diário Eletrônico da Secretaria de Estado de Fazenda, nas seguintes hipóteses:

I - quando a decisão da Câmara de Julgamento resultar de voto de qualidade proferido pelo seu Presidente;

.....

§ 1º Não ensejará recurso de revisão:

I - a decisão tomada pelo voto de qualidade, relativa à:

a) questão preliminar, exceto a referente à desconsideração do ato ou negócio jurídico ou a que resulte em declaração de nulidade do lançamento;

b) concessão de dedução de parcela do crédito tributário escriturada ou paga após a ação fiscal;

II - a decisão relativa ao cancelamento ou redução de multa isolada pelo órgão julgador estabelecida nos termos do § 3º do art. 53 da Lei nº 6.763, de 26 de dezembro de 1975.

.....

Pela leitura e análise do texto acima transcrito em confronto com a decisão consubstanciada no Acórdão 21.075/13/3ª, ora recorrida, verifica-se ser cabível o presente recurso, uma vez que a decisão foi tomada pelo voto de qualidade, adequando-se, perfeitamente, aos ditames do art. 163 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais – RPTA, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08.

Ressalte-se ainda que a decisão não se enquadra em nenhuma das vedações constantes do § 1º do citado art. 163 pois não trata de questão preliminar ou de concessão de dedução de parcela do crédito tributário escriturada ou paga após a ação fiscal.

Diante disso, encontra-se atendida a condição prevista no inciso I do art. 163 do RPTA, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, devendo ser conhecido o presente Recurso de Revisão por configurados seus pressupostos de admissibilidade.

Do Mérito

Versa o presente lançamento acerca da imputação fiscal de recolhimento a menor de ICMS, nos meses de maio a agosto e outubro de 2007, em face de aproveitamento de créditos do ICMS, lançados extemporaneamente e de forma

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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 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:

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Induvidoso 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.

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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, 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 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:

.....

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 no período de maio de 2002 a 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, até mesmo o Regulamento do ICMS mineiro permitia 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 da presente obrigação tributária, 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.

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 15/12/2002 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;

.....
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 Recorrente 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 ora Recorrente em 2007, se

referem a entradas de mercadorias realizadas no período de maio de 2002 a 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 os creditamentos 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 contribuinte que esteja na mesma situação do primeiro, devendo a ele estender igualitário tratamento.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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.

Contudo, no caso dos presentes autos a situação é ainda mais drástica, pois a Recorrente havia feito, ela própria, uma consulta à Diretoria de Orientação e Legislação Tributária da SEF/MG, Consulta n.º 03/07 de 05 de janeiro de 2007, que acatou seu entendimento quanto a possibilidade de creditamento exatamente na situação da autuação em análise.

Para melhor entendimento, veja-se a ementa da citada Consulta de Contribuintes n.º 03/07, *in verbis*:

Consulta de Contribuintes n.º 003/07
(MG de 06/01/07)

CRÉDITOS 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 RICMCS/02.

Cumprê destacar que a resposta a esta consulta foi expressamente reformulada, mas em momento posterior (publicação da reformulação em 24 de outubro de 2008).

Ao tratar do processo de consulta, o art. 45 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, é claro ao determinar que a observância da resposta dada exime, o consulente, de qualquer penalidade e o exonera do pagamento do tributo considerado não devido:

Art. 45. A observância pelo consulente da resposta dada à consulta, enquanto prevalecer o entendimento nela consubstanciado, exime-o de qualquer penalidade e o exonera do pagamento do tributo considerado não devido no período.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O art. 47 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, por sua vez, também é claro ao prever que a resposta à consulta fica revogada com a superveniência de norma da legislação tributária que com ela conflitar, independentemente de comunicação ao consulente:

Art. 47. A resposta à consulta fica revogada com a superveniência de norma de legislação tributária naquilo que esta com aquela conflitar, independentemente de comunicação ao consulente.

Assim, a resposta à consulta realizada pela Recorrente produziu seus efeitos, no mínimo, até a data de revogação do inciso VI do art. 66 do RICMS/02, ou seja, 13 de agosto de 2007, pois a partir daí já não havia mais a norma a sustentá-la, não podendo nenhuma exigência, relativa a este período, ser feita em face da ora Recorrente.

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.

Assim, as regras contidas no Decreto n.º 45.388/10 só podem e 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, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em conhecer do Recurso de Revisão. No mérito, pelo voto de qualidade, em dar-lhe provimento. A Conselheira Maria de Lourdes Medeiros apresentará voto em separado, nos termos do art. 54 do Regimento Interno. Vencidos os Conselheiros Carlos Alberto Moreira Alves (Relator), René de Oliveira e Sousa Júnior (Revisor) e Fernando

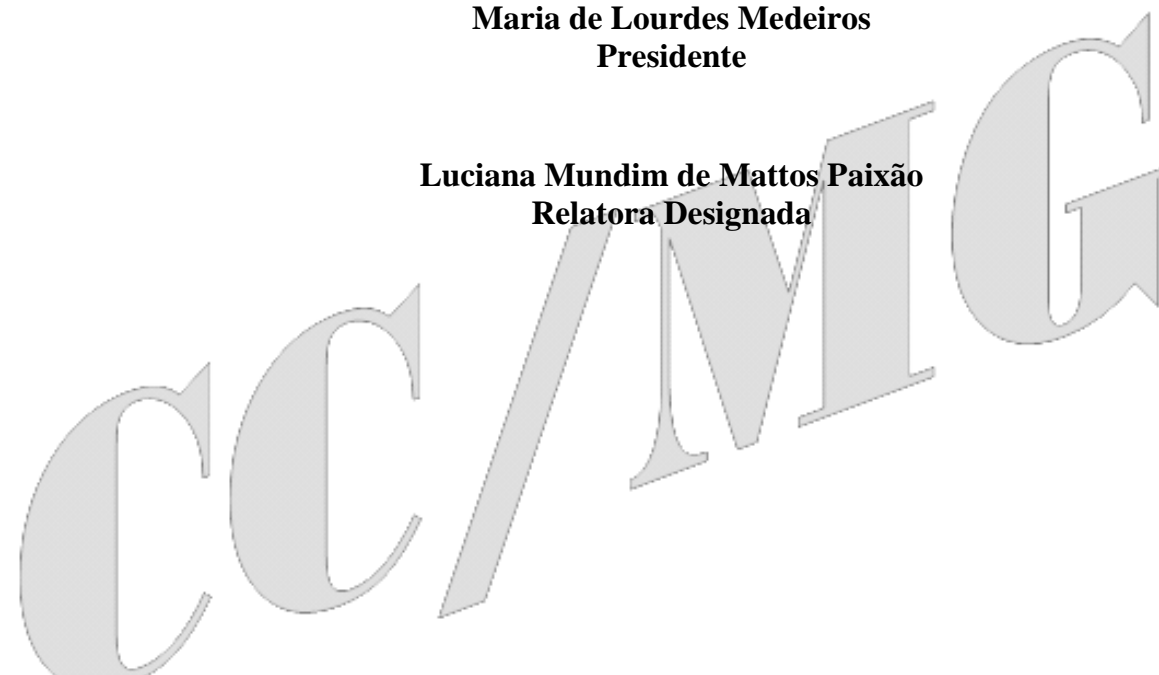
CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Luiz Saldanha, que lhe negavam provimento, nos termos da decisão recorrida. Designada relatora a Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão. Pela Recorrente, sustentou oralmente o Dr. Valter de Souza Lobato e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Marcelo Pádua Cavalcanti. Participou do julgamento, além das signatárias e dos Conselheiros vencidos, o Conselheiro Antônio César Ribeiro.

Sala das Sessões, 25 de outubro de 2013.

**Maria de Lourdes Medeiros
Presidente**

**Luciana Mundim de Mattos Paixão
Relatora Designada**



CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 4.162/13/CE Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000177877-75
Recurso de Revisão: 40.060134800-86
Recorrente: ArcelorMittal Brasil S/A
IE: 362094007.13-72
Recorrida: Fazenda Pública Estadual
Proc. S. Passivo: Sacha Calmon Navarro Coêlho/Outro(s)
Origem: DF/Ipatinga

Voto proferido pela Conselheira Maria de Lourdes Medeiros, nos termos do art. 54 do Regimento Interno do CC/MG, que dispõe:

Art. 54. O voto divergente, quando no mesmo sentido do julgado, poderá ser formulado por escrito e integrará o acórdão, se manifestada a intenção de apresentá-lo na sessão de julgamento e constante da ata respectiva.

As exigências fiscais consubstanciadas no Auto de Infração em comento decorrem de recolhimento a menor de ICMS, no período de maio a outubro de 2007, em razão de aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a entradas ocorridas em maio de 2002 a agosto de 2007, lançados extemporaneamente e, de forma proporcional às exportações realizadas, em relação às saídas totais do estabelecimento, nas aquisições de materiais destinados ao uso e consumo do estabelecimento autuado.

A decisão consubstanciada no Acórdão nº 21.075/13/3ª (fls. 202/225), pelo voto de qualidade, manteve em parte as exigências fiscais para excluir as multas e juros, com fulcro no parágrafo único do art. 100 do Código Tributário Nacional, até 13 de agosto de 2007, voltando os juros a incidir a partir de 14 de agosto de 2007. Ficaram vencidos, em parte, os Conselheiros Luciana Mundim de Mattos Paixão (Revisora) e Alexandre Pimenta da Rocha que julgavam improcedente o lançamento.

Examinado o recurso interposto pela Autuada, a Câmara Especial deste Conselho, por maioria de votos, deu provimento parcial ao recurso interposto pela Autuada, para cancelar as exigências.

Esclareça-se, inicialmente, que o voto desta Conselheira, embora no mesmo sentido da decisão relativa ao recurso interposto pela ArcelorMittal Brasil S/A, com ele não se coaduna em todos os seus fundamentos.

É que esta Câmara Especial, enfrentando a discussão sobre a aplicabilidade do disposto no art. 2º do Decreto nº 45.388/10, entendeu que até 13/08/07 havia disposição expressa no RICMS/02 que autorizava a apropriação dos créditos nos moldes ora em discussão, concluindo que, no presente caso, há de se conceder crédito do imposto, na proporcionalidade das exportações, em relação aos produtos objeto do

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

presente lançamento, vinculados ao processo de produção, por efetivamente serem consumidos na etapa de industrialização.

De acordo com o julgado, a norma posta no Decreto nº 45.388/10, citado, não é retroativa, tratando-se o decreto de instrumento que cuida exclusivamente das regras do parcelamento especial.

Nesse sentido, o entendimento desta Conselheira é de que o art. 2º do Decreto nº 45.388/10 deixa clara a impossibilidade da apropriação do crédito relativo à aquisição de material de uso e consumo proporcionalmente às exportações, mesmo que vinculados ao processo de produção, ao determinar o estorno do crédito efetivado, a qualquer tempo, pelo contribuinte.

Destaca-se que a norma supramencionada tem a mesma hierarquia do RICMS/02, embora não tenha sido modificada, revogada, reprimada ou retroagida a vigência das normas sobre a matéria nele tratada.

E, assim, 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.

Cabe mencionar, todavia, que 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, retomado, 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 destinado à exportação.

Assim, em casos tais, com base no parágrafo único do art. 100 do CTN, esta Conselheira tem manifestado o entendimento de que devem ser excluídos os juros e as multas sobre as exigências relativas às entradas de material de uso e consumo, utilizados no processo produtivo, ocorridas até 13/08/07, considerando a proporcionalidade das exportações realizadas.

Contudo, conforme bem ressalta a decisão prevalente, no presente caso a Recorrente havia formulado consulta à Diretoria de Orientação e Legislação Tributária/SEF-MG (Consulta nº 3/07 de 05 de janeiro de 2007), cuja resposta dada acatou o entendimento da empresa autuada 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.

Há de ser mencionada a norma ínsita no art. 45 do RPTA, que estabelece que a observância da resposta dada à consulta exige, o consulente, de qualquer penalidade e o exonera do pagamento do tributo considerado não devido no período. Veja-se:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 45. A observância pelo consulente da resposta dada à consulta, enquanto prevalecer o entendimento nela consubstanciado, exime-o de qualquer penalidade e o exonera do pagamento do tributo considerado não devido no período.

Lado outro, de acordo com o disposto no art. 47 do RPTA, a resposta dada à consulta formulada fica revogada com a superveniência de norma da legislação tributária, naquilo que com ela conflitar, independentemente de comunicação ao consulente.

Desse modo, não restam dúvidas de que a resposta dada à consulta formulada pela Recorrente produziu efeitos até a data de revogação do inciso VI do art. 66 do RICMS/02, ou seja, 13/08/07, eximindo-a de qualquer penalidade e exonerando-a do pagamento de tributo considerado não devido nesse período. Assim, devem ser canceladas as exigências a ela impostas, mediante o presente Auto de Infração.

Sala das Sessões, 25 de outubro de 2013.

**Maria de Lourdes Medeiros
Conselheira**