

Acórdão: 22.060/16/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000303850-14
Impugnação: 40.010138812-48
Impugnante: Vale S/A
IE: 317024161.57-04
Proc. S. Passivo: Sacha Calmon Navarro Coêlho/Outro(s)
Origem: DF/BH-3 - Belo Horizonte

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - MATERIAL DE USO E CONSUMO/COMBUSTÍVEL/ENERGIA ELÉTRICA. Imputação fiscal de aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a aquisição de materiais destinados ao uso ou consumo, incluindo óleo diesel e energia elétrica consumida fora do processo produtivo de forma proporcional às exportações realizadas, contrariando o disposto art. 70, inciso III do RICMS/02. Exigências de ICMS e das Multa de Revalidação e Isolada previstas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI. A penalidade isolada foi majorada em 50% (cinquenta por cento), a partir de 1º de janeiro de 2010, e em 100% (cem por cento), a partir de 1º de agosto de 2010, em razão da constatação de reincidências, nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º da Lei n.º 6.763/75.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Da Autuação

Versa o presente lançamento acerca da imputação fiscal de aproveitamento indevido de créditos, no período de janeiro a agosto de 2010, relativos a:

- 1) material de uso e consumo;
- 2) óleo diesel não caracterizado como produto intermediário, eis que consumido em máquinas, equipamentos e veículos não utilizados na lavra, movimentação do material e no beneficiamento do minério de ferro do estabelecimento;
- 3) energia elétrica consumida fora do processo produtivo.

O Fisco chegou a tais imputações fiscais mediante conferência dos registros de entrada do SPED fiscal bem como das planilhas constantes do arquivo CVRD0034 que se referem ao estorno de crédito e recolhimento realizado pelo Sujeito Passivo, sob o amparo da remissão concedida nos termos do art. 23 da Lei n.º 21.016/13, regulamentada pelo Decreto Estadual n.º 46.383/13.

Ressalta-se que o estorno de crédito do ICMS apropriado em desacordo com a legislação, realizado pelo Sujeito Passivo, foi por ele comunicado à Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais por meio de expediente datado de 28 de fevereiro de 2014.

Exigências de ICMS e das Multa de Revalidação e Isolada previstas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI. A penalidade isolada foi majorada em 50% (cinquenta por cento), a partir de 1º de janeiro de 2010, e em 100% (cem por cento), a partir de 1º de agosto de 2010, em razão da constatação de reincidências, nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º da Lei n.º 6.763/75.

Da Impugnação

Inconformada, a Impugnante apresenta, tempestivamente, por procuradoras regularmente constituídas, Impugnação às fls. 77/90, em síntese, aos argumentos seguintes:

- tem por atividade a mineração e, nessa qualidade, aderiu ao regime especial previsto no art. 32-1 da Lei n.º 6.763/75, e o art. 501 da Parte 1 do Anexo IX do RICMS/02;

- por isso resolveu também aderir ao benefício de remissão e anistia previsto no Decreto n.º 46.383/13 relativamente ao aproveitamento de créditos de ICMS aproveitados em desacordo com a legislação tributária;

- o crédito decorrente da aquisição de bens de uso e consumo só foi apropriado em desacordo com a legislação no que toca às saídas para o mercado interno. Portanto, na proporção das operações realizadas no mercado interno, foi realizado o pagamento de ICMS decorrente do estorno;

- o crédito de ICMS sobre a aquisição de bens aproveitados na proporção das operações destinadas ao exterior, ou seja, realizadas para o mercado externo, não contrariam a legislação tributária e, por isso optou por não estornar essa parcela;

- o lançamento versa especificamente sobre essa parcela dos créditos proporcional às operações destinadas ao exterior;

- logo, o único fundamento do Auto de Infração para o estorno dos créditos de ICMS é o fato de que as operações realizadas pelo estabelecimento autuado terem sido de exportação não legítima por si só a manutenção do crédito do imposto pela aquisição de bens;

- nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, determina o Código Tributário Nacional que, na ausência de dolo, fraude ou simulação, o pagamento antecipado realizado pelo contribuinte deve ser objeto de pronunciamento pela Fazenda Pública no prazo de 05 (cinco) anos a contar do fato gerador (art. 150, §4º);

- não tendo havido acusação de dolo, fraude ou simulação (de resto inexistentes), tendo apurado saldo devedor no período e a notificação ocorrido em 28 de agosto de 2015, o crédito tributário decorrente dos períodos anteriores a essa data foi extinto pela decadência, nos termos do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional;

- cita jurisprudência sobre o tema;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- a restrição imposto ao crédito pela Lei Complementar n.º 87/96 não se aplica quando o estabelecimento no qual esses bens dão entrada realiza operações de saída de mercadoria destinadas ao exterior, caracterizando como estabelecimento exportador;

- nesse caso, os dispositivos aplicáveis são os arts. 21, § 2º e 32, II da Lei Complementar n.º 87/96, bem como o art. 155, §2º, X, 'a' da Constituição;

- cita jurisprudência sobre o tema;

- em matéria de exportação, a Constituição não trazia qualquer previsão específica sobre a manutenção dos créditos do imposto delegando tal disciplina à lei complementar, nos termos do art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “c” da Constituição;

- disciplinando o regime de compensação do imposto, e na ausência de óbice constitucional, a Lei Complementar n.º 87/96 deu tratamento diferenciado aos bens adquiridos por estabelecimentos exportadores, no nítido intuito de desonerar plenamente a cadeia de circulação, garantindo os créditos do imposto sobre todas as suas aquisições e determinando a manutenção dos créditos aos exportadores, impedindo que o ônus do imposto nas aquisições não só de insumos, mas também de bens de uso e consumo e ativo imobilizado;

- a regra extraída da Lei Complementar n.º 87/96 é a de que adquiridos bens que sejam destinados ao ativo imobilizado e de uso e consumo de estabelecimento que realiza operações de exportação, o contribuinte fará jus à tomada do crédito do ICMS;

- o critério estabelecido pela Lei Complementar n.º 87/96 é que as "mercadorias entradas no estabelecimento" o sejam para "integração ou consumo em processo de produção de mercadorias industrializadas". O parâmetro não é o produto industrializado, mas sim o processo realizado pelo estabelecimento. No mesmo sentido a Lei n.º 6.763/75;

- ao referir-se no art. 32, II da Lei Complementar n.º 87/96 às mercadorias entradas para integração ou consumo em processo produtivo, a Lei Complementar adota aquele conceito do art. 20, ou seja, darão direito a crédito também os produtos destinados ao ativo imobilizado e uso e consumo para "integração ou consumo em processo de produção de mercadorias industrializadas, inclusive semi-elaboradas, destinadas ao exterior";

- posteriormente, com a Emenda Constitucional n.º 42/03 constitucionaliza o incentivo à exportação previsto na Lei Complementar n.º 87/96;

- a jurisprudência admite o creditamento com base direta na nova redação do art. 155, § 2º, inciso X, alínea “a” da Constituição;

- resta claro que a manutenção dos créditos de ICMS pela aquisição de bens de uso e consumo, dentre eles da energia elétrica e óleo diesel utilizados pelo estabelecimento, ainda que não apenas na área de extração, não está em desacordo com a legislação tributária, sendo respaldados pela Lei Complementar n.º 87/96 e pela Constituição;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- a alteração no RICMS/02 operada pelo Decreto n.º 44.596/07 revogou expressamente o inciso VI do art. 66 do RICMS/02, mas a redação original, portanto, estabelecia expressamente o direito ao crédito aqui pleiteado;

- contudo, tal alteração apenas explicitava o comando legal, sem inová-lo, ou seja, não se tratava de instituir o direito ao crédito, pois este já consta da Constituição, da Lei Complementar n.º 87/96 e da Lei n.º 6.763/75;

- nenhuma dessas normas foi alterada ou revogada, mas apenas o RICMS/02;

- fosse a intenção do Poder Executivo vedar o crédito aqui pleiteado, não se contentaria com a revogação dos dispositivos, que nada alteraria no trato jurídico da matéria, na medida em que a Constituição, a Lei Complementar n.º 87/96 e a Lei n.º 6.763/75 continuam com a mesma redação desde 2003;

- o caso é apenas de instauração de uma omissão do RICMS/02 quanto à matéria. E na omissão do RICMS/02, o caso deve ser solucionado com base nas demais normas aplicáveis;

- entendimento contrário implica inafastável conclusão de que o estado de Minas Gerais, por meio da redação original do RICMS/02 instituía uma hipótese de creditamento não prevista na Lei Complementar n.º 87/96, o que dependeria de Convênio aprovado no CONFAZ, já que caracterizaria um benefício fiscal;

- por fim, não pode este CC/MG se impressionar com a mudança de postura da Fiscalização, que antes admitia o crédito e depois passou a negá-lo, conforme reformulação da Consulta de Contribuintes n.º 003/07 que não foi formulada pela Impugnante, demonstrando a ausência de força vinculante.

Ao final, requer seja julgado improcedente o lançamento, extinguindo o crédito tributário por ele constituído, nos termos do art. 156, inciso IX do CTN.

Da Manifestação Fiscal

O Fisco se manifesta às fls. 111/121 (frente e verso), contrariamente ao alegado na peça de defesa, resumidamente, aos fundamentos que seguem:

- o ICMS ora exigido decorre de estorno de crédito relativo a itens, óleo diesel e energia elétrica que o próprio Sujeito Passivo reconheceu como tendo sido consumidos fora do processo de produção do estabelecimento ao incluí-los no levantamento dos recolhimentos efetivados sob o amparo da remissão prevista na Lei n.º 21.016/13 e no Decreto Estadual n.º 46.383/13;

- ocorre que ao efetuar o cálculo do estorno de crédito apropriado em desacordo com a legislação por ocasião da referida remissão, o fez de forma a excluir os valores proporcionais às operações de exportação, por entender que têm direito à manutenção destes créditos, motivando a lavratura do Auto de Infração;

- não cabe mais discussão quanto a caracterização como “materiais de uso e consumo” dos itens relacionados e, tampouco, quanto à utilização fora do processo produtivo do óleo diesel e energia elétrica relativos à esta autuação, ficando a controvérsia restrita ao direito ao crédito na proporção das exportações, não havendo divergência quanto a este ponto;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- inexistindo lançamento, ou na hipótese da constatação de dolo, fraude ou simulação, o direito da Fazenda Pública de exigir o crédito tributário obedece à regra estatuída no inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional, não se aplicando, no caso, a regra prevista no § 4º do art. 150 do mesmo Código;

- dessa forma, o prazo para a Fazenda Pública estadual constituir o crédito tributário relativo ao exercício de 2010 somente expirou em 31 de dezembro de 2015, não tendo ocorrido a decadência relativamente a nenhuma parcela do crédito tributário exigido, uma vez que a Autuada foi regularmente intimada da lavratura do Auto de Infração em 28 de agosto de 2015;

- cita decisões do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais e do Superior Tribunal de Justiça sobre o tema;

- no que se refere à tese da legitimidade da apropriação do crédito de material de uso e consumo na proporção das exportações do contribuinte, não procedem as alegações da Impugnante;

- a Constituição Federal ao tratar da competência estadual para instituição do ICMS impôs o respeito ao princípio basilar da não-cumulatividade, nos termos do art. 155, inciso II e § 2º, inciso I;

- em regra, só há direito a crédito do imposto na entrada se houver circulação de mercadoria e se esta operação for alcançada pela incidência do imposto, à exceção das hipóteses determinadas pela própria Carta Magna;

- para que a operação que destina mercadoria ao exterior, cuja saída não é tributada em razão de imunidade constitucional, permita a manutenção de créditos é necessário que tais créditos decorram da operação de circulação de mercadoria;

- entretanto, a Carta Magna remeteu à Lei Complementar a disciplina do direito ao crédito de ICMS, conforme art. 155, inciso XII;

- a Lei Complementar n.º 87/96, de fato, contrariou a gênese do imposto que sempre o caracterizou e que foi recepcionada pelo atual texto constitucional ao estender, em seu art. 20, o direito ao crédito de materiais de uso e consumo;

- ao fazê-lo, todavia, concedeu benefício fiscal, porque de outra forma não há como harmonizar esta norma com o texto constitucional. Não significa, portanto, que tenha adotado critério diverso do crédito físico. Tanto é assim que o legislador precisou destacar o direito ao crédito de tais materiais fazendo uso do advérbio “inclusive”, reconhecendo que tal benefício escapa à lógica original do imposto;

- cita precedente do Supremo Tribunal Federal sobre o tema;

- toda esta discussão perde importância, entretanto, à medida que o próprio legislador complementar apressou-se em postergar a vigência do citado art. 20;

- o art. 32 da Lei Complementar n.º 87/96, citado pela Impugnante para reforçar sua tese, apenas confirma o acima exposto;

- ao contrário do que quer a Impugnante este dispositivo trata de mercadorias que integram ou são consumidas em processo de produção e não de “materiais de uso e consumo” propriamente ditos;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- todo crédito na industrialização está intrinsecamente ligado à produção;
- cita jurisprudência do Tribunal de Justiça de São Paulo;
- o mesmo raciocínio se aplica à energia elétrica, pois a Lei Complementar n.º 87/96 expressamente concede o crédito proporcional à exportação relativa à energia elétrica referindo à parcela deste insumo que é diretamente consumido no processo produtivo porque é esta parcela que efetivamente circula;
- para ilustrar o entendimento transcreve jurisprudência;
- cita o art., incisos III e V do RICMS/02 e § 4º, ressaltando que uma interpretação sistemática da legislação e dos princípios básicos do imposto permite concluir que na alínea “c”, do § 4º deste dispositivo o legislador concedeu o crédito de ICMS de energia elétrica proporcional às exportações, mas desde que esta tenha sido consumida diretamente no processo de industrialização;
- no mesmo sentido cita o art. 70, inciso III do RICMS/02;
- também não procede outro argumento apresentado pela Autuada invocando a redação antiga do art. 66, inciso VI, pois, ao tratar de norma semelhante da Lei Complementar n.º 87/96, este artigo se referia a mercadorias que integram ou são consumidas em processo de produção e não de “materiais de uso e consumo” propriamente ditos, utilizados em estabelecimento industrial;
- é verdade que este dispositivo causou confusão, gerou dúvidas, inspirou entendimento equivocado da própria Secretaria de Estado da Fazenda de Minas Gerais e, por esta razão, foi revogado em agosto de 2007;
- o Conselho de Contribuintes, inclusive, para autuações que abrangiam períodos alcançados pela vigência deste inciso, e com base no parágrafo único do art. 100 do Código Tributário Nacional, firmou entendimento no sentido de excluir multas e juros, mantendo o estorno de crédito de ICMS realizado pelo Fisco. Com isso o órgão julgador, apesar de reconhecer o tumulto causado, decidiu que mesmo esta redação original não permitia crédito de material de uso e consumo na proporção das exportações do estabelecimento;
- cabe ressaltar neste momento, que, no caso em tela não há nem mesmo que se falar em afastamento de multas uma vez que a presente autuação se refere aos períodos de janeiro de 2010 a agosto de 2010, e, portanto, posteriores a agosto de 2007;
- transcreve decisões do Conselho de Contribuintes de Minas Gerais;
- interessante ressaltar que a Impugnante, em verdadeiro esforço hermenêutico, sabedor que é da impossibilidade do Conselho de Contribuintes de negar vigência as normas estabelecidas em decreto, afirma que seus argumentos não contrapõe o RICMS/02, que apenas seria omissivo nesta parte. Todavia a mencionada alteração teve o objetivo claro de afastar as dúvidas de interpretação geradas pelo antigo dispositivo não havendo que se falar em omissão. Neste caso, portanto, na eventualidade do Conselho de Contribuinte permitir o crédito de materiais de uso e consumo haveria sim afronta ao disposto na legislação estadual, o que como se sabe, foge do alcance de suas decisões, nos termos do art. 110 do RPTA;

- está pacificado o entendimento do Conselho de Contribuintes em razão revogação do art. 66, inciso VI do RICMS/02 e da publicação do Decreto n.º 45.388/10, que consolidou a interpretação da Administração Tributária acerca do tema;

- a Instrução Normativa SLT n.º 01/01 foi substituída pela Instrução Normativa SUTRI n.º 04/13 a qual firmou o entendimento de que a atividade de mineração não está inserida no conceito de industrialização. Tal entendimento, entretanto, não modificou os critérios utilizados neste trabalho, uma vez que o novo diploma normativo adotou, para fins de aproveitamento de crédito de ICMS, os mesmos fundamentos da Instrução Normativa SLT n.º 01/86 que continua vigente, e respalda a glosa de créditos realizadas neste Auto de Infração.

Ao final, requer seja julgada improcedente a impugnação, mantendo-se integralmente o lançamento.

Do Parecer da Assessoria do CC/MG

A Assessoria do CC/MG, em parecer fundamentado e conclusivo de fls. 127/142, opina pela procedência do lançamento.

DECISÃO

Compete à Câmara a análise do presente lançamento o qual versa acerca da imputação fiscal de aproveitamento indevido de créditos, no período de janeiro a agosto de 2010, relativos a:

- 1) material de uso e consumo;
- 2) óleo diesel não caracterizado como produto intermediário, eis que consumido em máquinas, equipamentos e veículos não utilizados na lavra, movimentação do material e no beneficiamento do minério de ferro do estabelecimento;
- 3) energia elétrica consumida fora do processo produtivo.

Exigências de ICMS e das Multa de Revalidação e Isolada previstas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI. A penalidade isolada foi majorada em 50% (cinquenta por cento), a partir de 1º de janeiro de 2010, e em 100% (cem por cento), a partir de 1º de agosto de 2010, em razão da constatação de reincidências, nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º da Lei n.º 6.763/75.

O Fisco chegou a tais imputações fiscais mediante conferência dos registros de entrada do SPED fiscal bem como das planilhas constantes do arquivo CVRD0034 que se referem ao estorno de crédito e recolhimento realizado pela ora Impugnante, sob o amparo da remissão concedida nos termos do art. 23 da Lei n.º 21.016/13, regulamentada pelo Decreto Estadual n.º 46.383/13.

Destaca-se que, como ressaltado pela própria Impugnante em sua peça de defesa, o ICMS exigido neste Auto de Infração se deve ao fato de que ela, ao efetuar o cálculo do estorno de crédito do imposto apropriado por ocasião da remissão prevista na Lei n.º 21.016/13 e no Decreto n.º 46.383/13, o fez de forma a excluir os valores proporcionais às operações de exportação, por entender que tem direito à manutenção

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

destes créditos. Todavia, tal entendimento não é compartilhado pelo Fisco, razão pela qual foram exigidos estes valores no presente Auto de Infração.

Ressalta-se, ainda, que o referido estorno de crédito do ICMS, realizado pela Impugnante, foi por ela comunicado à Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais por meio de expediente datado de 28 de fevereiro de 2014, recebido em 06 de março de 2014, conforme cópia constante do Anexo 11 (fls. 65/69).

A Impugnante argui a decadência do direito de a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo aos fatos geradores ocorridos de janeiro a julho de 2010, com fulcro no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, uma vez que a ciência da lavratura do Auto de Infração só ocorreu em 28 de agosto de 2015 (fl. 04 – verso).

No entanto, constitui regra geral que ao lançamento de ofício aplica-se a contagem do prazo decadencial fixada no art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional.

Vale dizer que no presente caso não houve pagamento integral do ICMS devido, tendo em vista a imputação fiscal de aproveitamento indevido de créditos do imposto. Nessa hipótese, em que o recolhimento dos tributos sujeitos a lançamento por homologação ocorre em desconformidade com a legislação aplicável, procede-se ao lançamento de ofício (Código Tributário Nacional, art. 149), para o qual a contagem do prazo decadencial de 5 (cinco) anos, nos termos do art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional, inicia-se no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que esse lançamento (de ofício) poderia ter sido realizado.

Destaca-se que este Conselho de Contribuintes tem decidido, reiteradamente, que a decadência é regida pela norma ínsita no art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional. Cita-se, a título de exemplo, os Acórdãos n.ºs 3.742/11/CE, 3.709/11/CE, 3.907/12/CE, 20.425/11/1ª, 20.637/11/1ª e 19.626/10/3ª.

Da mesma forma, no julgamento de Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial, o Ministro do Superior Tribunal de Justiça, Humberto Martins, deixou consignado o seguinte:

TRIBUTÁRIO. CREDITAMENTO INDEVIDO DE ICMS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DA REGRA PREVISTA NO ART. 173, I, DO CTN. PRECEDENTES. 1. A JURISPRUDÊNCIA DO STJ FIRMOU O ENTENDIMENTO NO SENTIDO DE QUE, HAVENDO CREDITAMENTO INDEVIDO DE ICMS, O PRAZO DECADENCIAL PARA QUE O FISCO EFETUE O LANÇAMENTO DE OFÍCIO É REGIDO PELO ART. 173, I, DO CTN, CONTANDO-SE O PRAZO DE CINCO ANOS, A PARTIR DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE À OCORRÊNCIA DO FATO IMPONÍVEL, DONDE SE DESSUME A NÃO OCORRÊNCIA, IN CASU, DA DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO LANÇAR OS REFERIDOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS. 2. "NOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, QUANDO OCORRE O RECOLHIMENTO EM DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL, DEVE A AUTORIDADE FISCAL PROCEDER AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO (CTN, ART. 149), INICIANDO-SE O

PRAZO DECADENCIAL DE CINCO ANOS NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO FEITO (ART. 173, I, DO CTN)." (RESP 973189/MG, REL. MIN. CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 04/09/2007, DJ 19/09/2007, P. 262). AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO. (76977 RS 2011/0191109-3, RELATOR: MINISTRO HUMBERTO MARTINS, DATA DE JULGAMENTO: 12/04/2012, T2 - SEGUNDA TURMA).

Dessa forma, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo ao exercício de 2010 somente se expirou em 1º de janeiro de 2016, conforme disposto no inciso I do mencionado art. 173, não ocorrendo a decadência relativamente ao crédito tributário exigido no Auto de Infração inicial, uma vez que a intimação do Auto de Infração em discussão ocorreu em 28 de agosto de 2015 (fl. 04 – verso).

Assim, rejeitada a questão da decadência, passa-se à análise das razões de mérito propriamente dito.

Repita-se, pela importância, que a presente autuação versa sobre a imputação fiscal de recolhimento a menor de ICMS, no período de janeiro a agosto de 2010, em função das seguintes irregularidades:

1. aproveitamento indevido de créditos de ICMS, relativos a aquisições de materiais de uso e consumo;
2. aproveitamento indevido de créditos de ICMS, relativos a aquisições de óleo diesel consumido em máquinas, equipamentos e veículos não utilizados na lavra, movimentação do material e no beneficiamento do minério de ferro do estabelecimento atuado;
3. aproveitamento indevido de crédito de ICMS, relativos à entrada de energia elétrica consumida fora do processo produtivo.

Importante frisar, que o ICMS exigido neste Auto de Infração decorre do estorno de crédito do imposto relativo a materiais, óleo diesel e energia elétrica, em relação aos quais a ora Impugnante reconheceu como tendo sido consumidos fora do processo de produção do estabelecimento, ao incluí-los no levantamento dos recolhimentos efetivados sob o amparo da remissão prevista na Lei n.º 21.016/13 e no Decreto n.º 46.383/13.

Contudo, a Defendente, ao efetuar o cálculo do estorno de crédito nos termos da referida remissão, o fez de forma a excluir os valores proporcionais às operações de exportação, por entender que tem direito à manutenção desses créditos, o que motivou a lavratura do presente Auto de Infração.

Convém destacar que não há discordância entre a Impugnante e a Fiscalização quanto à caracterização dos materiais, objeto de estorno dos créditos de ICMS nos presentes autos, como materiais de uso e consumo do estabelecimento.

O que se discute nos presentes autos é a possibilidade de creditamento do imposto relativo a bens e materiais de uso e consumo do estabelecimento de forma

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

proporcional às exportações realizadas em se tratando de um contribuinte que optou pelas regras da Lei n.º 21.016/13 que assim determina:

Art. 23. Ao estabelecimento minerador beneficiário do regime especial a que se refere o art. 32-I da Lei n.º 6.763, de 1975, fica assegurado, em relação aos períodos de apuração do imposto anteriores à data de vigência do regime especial, o direito de recolher:

I - o ICMS decorrente do estorno de créditos apropriados em desacordo com a legislação tributária com redução de 50% (cinquenta por cento) dos juros de mora e da totalidade das penalidades, inclusive multa isolada relacionada à apropriação indevida de créditos;

II - o crédito tributário formalizado sem exigência de ICMS, com redução de 50% (cinquenta por cento) dos juros de mora e de 50% (cinquenta por cento) da multa isolada decorrente do estorno de créditos apropriados em desacordo com a legislação tributária.

§ 1º Para os efeitos do disposto no caput, o contribuinte deverá efetuar o recolhimento à vista ou recolher o valor correspondente à entrada prévia, no caso de parcelamento, até 30 de dezembro de 2013.

§ 2º O recolhimento a que se refere este artigo:

I - é irretratável, não se sujeitando a devolução, restituição ou compensação;

II - não implica por parte do contribuinte:

a) confissão de débito;

b) renúncia ou desistência de recurso, administrativo ou judicial, ou de ação judicial, envolvendo a apropriação de créditos de ICMS, em relação a períodos de apuração posteriores a eventual não prorrogação, por iniciativa do contribuinte ou da Secretaria de Estado de Fazenda, revogação ou cassação do regime especial a que se refere o art. 32-I da Lei n.º 6.763, de 1975;

III - fica condicionado, na forma, no prazo e nas condições previstos em regulamento, ainda que em relação à parte recolhida ou parcelada:

a) à desistência de ações ou embargos à execução fiscal, nos autos judiciais respectivos, ou à desistência de impugnações, defesas e recursos apresentados no âmbito administrativo;

b) à desistência pelo advogado do sujeito passivo de cobrança ao Estado de eventuais honorários de sucumbência;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

c) ao pagamento das custas e demais despesas processuais e de honorários advocatícios devidos ao Estado.

§ 3º Para os fins do disposto na alínea "c" do inciso III do § 2º, os honorários advocatícios devidos ao Estado serão de 5% (cinco por cento) do valor do crédito tributário recolhido ou parcelado, ainda que fixados em percentual superior, e poderão ser parcelados nos termos de regulamento.

Como pode ser visto do texto acima transcrito, ao optar pela remissão prevista na Lei n.º 21.016/03 a Impugnante reconhece ser beneficiária de um regime especial, qual seja, aquele descrito no art. 32-I da Lei n.º 6.763/75, para que lhe seja assegurado, em relação aos períodos de apuração do imposto anteriores à data de vigência do regime especial, o direito de recolher o ICMS decorrente do estorno de créditos apropriados "*em desacordo com a legislação tributária*" com redução de 50% (cinquenta por cento) dos juros de mora e da totalidade das penalidades, inclusive multa isolada relacionada à apropriação indevida de créditos.

Assim, os argumentos postos pela Impugnante nestes autos, esbarram na sua opção e no reconhecimento de não ser possível o aproveitamento do crédito relativo aos materiais de uso e consumo, bem como ao óleo diesel e a energia elétrica.

A Impugnante entende que o raciocínio de que os bens destinados ao uso e consumo do estabelecimento, bem como a energia elétrica e o óleo diesel não empregados diretamente no processo produtivo de extração mineral não geram direito a crédito para a compensação com débitos do imposto relativos às operações de saída destinadas ao mercado interno brasileiro com base na Lei Complementar n.º 87/96, não pode ser aplicado quando o estabelecimento no qual esses bens dão entrada realiza operações de saída de mercadoria destinadas ao exterior.

Alega a Impugnante que, nesse caso, os dispositivos legais aplicáveis seriam os arts. 21, § 2º e 32, inciso II, ambos da Lei Complementar n.º 87/96 e, ainda, o art. 155, § 2º, inciso X, alínea "a" da Constituição Federal de 1988, com a redação dada pela Emenda Constitucional n.º 42/03, *in verbis*:

Lei Complementar n.º 87/96

Art. 21. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:

.....

§ 2º - Não se estornam créditos referentes a mercadorias e serviços que venham a ser objeto de operações ou prestações destinadas ao exterior ou de operações com o papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos.

.....

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

.....
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 semi-elaboradas, destinadas ao exterior;

Constituição Federal de 1988

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

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

.....
X - não incidirá:

a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores;

.....
Lado outro, sustenta o Fisco que a apropriação de créditos do imposto relativos a materiais de uso e consumo, mesmo que proporcionais à exportação, é indevido, uma vez que se encontra vedado por força da própria Lei Complementar nº 87/96 (art. 70, inciso III do RICMS/02), que postergou esse direito para janeiro de 2020.

Contudo, como visto anteriormente, não se trata aqui de discutir o direito ou não do crédito de ICMS relativo à entrada de material de uso e consumo poder ser apropriado na proporção das exportações realizadas pelo estabelecimento.

Primeiro porque este entendimento já se encontra superado no âmbito do Estado de Minas Gerais, em razão da revogação do art. 66, inciso VI do RICMS/02 e da publicação do Decreto n.º 45.388/10, que encerrou quaisquer dúvidas a respeito do entendimento da Administração Tributária no que tange ao tema.

As disposições do art. 2º do referido decreto deixam clara a impossibilidade da apropriação de créditos do imposto referentes a materiais de uso e consumo, proporcionais à exportação, ao determinar o estorno do crédito efetivado, a qualquer tempo, pelo contribuinte:

Decreto n.º 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 à exportação.

Assim, em face da impossibilidade deste Órgão colegiado negar aplicação a ato normativo, em observância aos arts. 182 da Lei n.º 6.763/75 e 110, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, não há como permitir a apropriação do crédito relativo à aquisição de material de uso e consumo, ainda que na proporção das exportações realizadas pelo adquirente, como pleiteia a Impugnante.

Destaca-se que os créditos do imposto objeto de estorno nos presentes autos referem-se a materiais cujas entradas ocorreram no estabelecimento após a edição do Decreto n.º 44.596, em 13 de agosto de 2007, 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.

Corroborando a conclusão de que houve alteração do entendimento do estado de Minas Gerais sobre a matéria as respostas dadas pela Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais (SEF/MG) a várias Consultas de Contribuintes e a própria alteração da resposta à consulta ciada pela Impugnante em sua peça de defesa.

Note-se que o feito fiscal se refere a período posterior às referidas alterações.

Para ilustrar a afirmação de alteração do entendimento do estado, confira-se as seguintes respostas de consultas.

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 214/2008

ICMS – CRÉDITO – USO OU CONSUMO – EXPORTAÇÃO – INAPLICABILIDADE – A integração ou consumo de que trata o § 3º, art. 32 da Lei n.º 6763/75, passíveis de ensejar o creditamento de ICMS relativamente às operações para o exterior, restringem-se às matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.

CONSULTA DE CONTRIBUINTE n° 017/2008

ICMS - CRÉDITO - USO OU CONSUMO - EXPORTAÇÃO - A integração ou consumo de que trata o § 3º, art. 32 da lei n° 6763/75, passíveis de ensejar o creditamento de ICMS relativamente às operações para o exterior, restringem-se às matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.

(*) CONSULTA DE CONTRIBUINTE N° 003/2007 (MG DE 06/01/2007 E REF. MG DE 24/10/2008)

ICMS - CRÉDITO - USO OU CONSUMO - EXPORTAÇÃO - INAPLICABILIDADE - A integração ou consumo de que trata o § 3º, art. 32 da lei n° 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.

Dessa forma, corretas as exigências de ICMS, da multa de revalidação e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei n.º 6.763/75.

Destaca-se que a Multa Isolada foi corretamente majorada em razão da constatação de reincidências, em 50% (cinquenta por cento), a partir de 1º de janeiro de 2010, e em 100% (cem por cento), a partir de 1º de agosto de 2010, nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º da Lei n.º 6.763/75, *in verbis*:

Art. 53.

§ 6º - Caracteriza reincidência a prática de nova infração cuja penalidade seja idêntica àquela da infração anterior, pela mesma pessoa, considerando-se em conjunto todos os seus estabelecimentos, dentro de cinco anos, contados da data em que houver sido reconhecida a infração anterior pelo sujeito passivo, assim considerada a data do pagamento da exigência ou da declaração de revelia, ou contados da data da decisão condenatória irrecorrível na esfera administrativa, relativamente à infração anterior.

§ 7º - A constatação de reincidência, relativamente às infrações que já ensejaram a aplicação das multas previstas nos artigos 54 e 55, determinará o agravamento da penalidade prevista, que será majorada em 50% (cinquenta por cento), na primeira reincidência, e em 100% (cem por cento), nas subsequentes.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Conforme telas de “consultas a autuações” extraídas do SICAF/SEF/MG, colacionadas às fls. 51/53, são as seguintes autuações que fundamentaram a majoração da multa isolada:

- PTA n.º 01.0000157038-09: Penalidade Isolada exigida prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei n.º 6.763/75. Reconhecimento da infração, mediante quitação ocorrida em 31 de março de 2008 (fl. 50).

- PTA n.º 01.000163510-01: Penalidade Isolada exigida prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei n.º 6.763/75. Data da decisão irrecorrível na esfera administrativa: 28 de julho de 2010 (fls. 51/57).

- Período objeto da glosa dos créditos: janeiro a agosto de 2010.

- 1ª Reincidência: fatos ocorridos no período de janeiro a julho de 2010.

- 2ª Reincidência: fatos ocorridos a partir de agosto de 2010.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Maíra de Britto Dias Leite e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Célio Lopes Kalume. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Derc Fernando Alves Martins Leme e Ivana Maria de Almeida.

Sala das Sessões, 14 de junho de 2016.

Eduardo de Souza Assis
Presidente / Revisor

Luciana Mundim de Mattos Paixão
Relatora