

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 18.866/10/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000159204-60
Impugnação: 40.010124022-65
Impugnante: Minerações Brasileiras Reunidas S/A-MBR
IE: 319001791.04-12
Proc. S. Passivo: Cláudia Horta de Queiroz/Outro(s)
Origem: DF/Belo Horizonte - DF/BH-3

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – MATERIAL DE USO E CONSUMO. Constatou-se o aproveitamento indevido de créditos de ICMS destacados em notas fiscais de aquisição de materiais de uso e consumo (pneus, câmaras-de-ar, protetores de câmaras-de-ar, cola e reparo de pneu e de câmara-de-ar) do estabelecimento. Procedimento fiscal respaldado pelo art. 70, § 3.º, incs. III e XIII do RICMS/02. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inc. II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inc. XXVI (esta a partir de novembro/03), ambos da Lei nº 6.763/75. Excluídos juros e multas sobre as exigências relativas às entradas ocorridas até 13/08/07 com base no parágrafo único do art. 100 do CTN. Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

Da Autuação

A Autuação fiscal versa sobre falta de recolhimento do ICMS devido, durante o período compreendido entre janeiro de 2003 a dezembro de 2007, apurado mediante recomposição de Conta Gráfica, em decorrência do aproveitamento de créditos do imposto relativos à aquisição de materiais de uso e consumo (pneus, câmaras-de-ar, protetores de câmaras-de-ar, cola e reparo de pneus e de câmaras-de-ar).

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inc. II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inc. XXVI (a partir de novembro/03), todos da Lei nº 6.763/75.

O processo encontra-se devidamente instruído com o Auto de Início da Ação Fiscal – AIAF (fls. 06); Auto de Infração – AI (fls. 02/03); Demonstrativos de Correção Monetária e Multas – DCMM (fls. 04/05); Relatório Fiscal com demonstrativo do crédito tributário (fls. 07/09); Recomposição da Conta Gráfica (fls. 12/19); Demonstrativo dos créditos apropriados indevidamente (fls. 21/47); cópia do livro Registro de Entradas, por amostragem (fls. 49/70); cópias das Notas Fiscais de Entradas, objeto da autuação, por amostragem (fls. 72/101) e cópias de Consultas de Contribuintes (fls. 103/111).

Da Impugnação

Inconformado, o Autuado apresenta, tempestivamente e por procurador legalmente constituído, Impugnação às fls. 118/150, com documentos anexos às 151/171, alegando resumidamente o que se segue.

Inicialmente, apresenta a exposição dos fatos que envolveram a autuação e deduz que, no caso, não há de se falar em falta do pagamento ou pagamento a menor de tributo.

Alega que item de igual utilização em equipamentos para o transporte e a movimentação de materiais da atividade de mineração já foi objeto de julgamento no Conselho de Contribuintes, tendo sido a decisão consubstanciada no Acórdão 14.618/00/1ª, o qual transcreve parcialmente.

Diz que o citado Acórdão “... *concluiu de forma inequívoca que os insumos empregados no transporte/movimentação de materiais na atividade de mineração são entendidos como produto intermediário...*”. Conclui que não haveria como vedar a utilização de créditos de ICMS de pneus, câmaras de ar e outros, cujo objetivo é o mesmo e que a exigência contida no AI seria uma ofensa ao Princípio da Segurança Jurídica.

Entende, também, que a autoridade administrativa não poderia promover o lançamento dos créditos de ICMS do período de 30/04/03 a 26/11/03, porquanto atingidos pela decadência.

Ressalta que os elementos apontados no AI não foram suficientes para presumir que os créditos ora estornados são relativos a produtos de uso e consumo. Cita as Instruções Normativas n.ºs 01/86 e 01/01 para justificar tal alegação e reporta ao princípio da não cumulatividade como direito à compensação dos referidos créditos.

Assevera que “*se por hipótese remota essas mercadorias fossem reputadas de consumo*”, ainda assim teria direito ao crédito, por ser contribuinte exportador, na proporção de suas exportações.

Afirma que “... *se por hipótese remota for mantida a exigência do ICMS a Contribuinte entende que a multa isolada merece ser cancelada...*”, uma vez que não se afina com os princípios da legalidade e da tipicidade fechada. Discorre sobre ambos.

Mencionando o princípio da eventualidade, suscita o caráter confiscatório das multas de revalidação e isoladas, que totalizariam 100% (cem por cento) do valor do crédito do ICMS apropriado extemporaneamente, bem como da Taxa SELIC. Apresenta outras exposições no sentido de afastar as cobranças das multas e da referida Taxa, mencionando a Constituição Federal, os princípios da administração pública e o Código de Defesa do Contribuinte.

Solicita a realização de perícia técnica, apresentando quesitos, que serviria para o detalhamento da utilização dos itens reputados de uso e consumo.

Em conclusão, pede que o Conselho de Contribuintes julgue improcedente o lançamento fiscal, ou no mínimo reduza as exigências da multa isolada e da Taxa SELIC.

Da Manifestação Fiscal

O Fisco, em bem fundamentada manifestação de fls. 177/225, que foi utilizada para o parecer da Assessoria do CC/MG e, em parte, pela Câmara para sustentar sua decisão, refuta as alegações da defesa, solicitando a rejeição das preliminares de nulidade do AI, o indeferimento do pedido de perícia e, quanto ao mérito, a procedência do lançamento.

Da Intimação do Coobrigado

O Coobrigado é intimado do AI às fls. 229, com abertura de prazo de trinta dias para impugnação, mas não se manifesta.

Do Parecer da Assessoria do CC/MG

A Assessoria do CC/MG, em bem fundamentado parecer de fls. 243/253, que foi adotado, em parte, para a decisão, acompanha os fundamentos da manifestação fiscal e opina, em preliminar, pelo não acolhimento das prefaciais arguidas e pelo indeferimento do pedido de perícia. Quanto ao mérito, opina pela procedência do lançamento.

Da Perícia

A Segunda Câmara de Julgamento, em sessão realizada aos 08/07/09 (fls. 263), decidiu deferir o pedido de perícia, nos termos dos arts. 142/145 do RPTA/MG, formulando, ainda, os seguintes quesitos:

1) descrever minuciosamente o processo produtivo do Autuado desde a lavra, passando pelo transporte do minério, até o processo de beneficiamento, esclarecendo a função das máquinas, dos veículos e dos equipamentos utilizados dentro do processo, relacionando-os, conforme planilhas do item nº 2, com as mercadorias cujos créditos de ICMS foram estornados;

2) informar, para cada um dos itens cujos créditos foram estornados (Anexo 03, fls. 21/47), separando em planilhas de “materiais de uso/consumo” e “ativo permanente alheio”, se for o caso: nota fiscal, data, descrição do produto/bem, valor unitário, valor total, contabilização, local de aplicação (veículo, máquina ou equipamento, informando a função desta máquina, veículo ou equipamento na atividade da empresa), vida útil.

Do cumprimento das formalidades necessárias à realização da prova pericial

Foram cumpridas todas as formalidades necessárias à realização da prova pericial, como segue:

- ofício nº 306/09 (fls. 266), encaminhado ao Sujeito Passivo, informando-o da decisão da Câmara de Julgamento, bem como intimando-o a ter vista dos autos e a recolher a Taxa de Expediente prevista no item 2.21 da Tabela “A” anexa à Lei nº 6.763/75, no prazo de 5 (cinco) dias contados do recebimento da Intimação. O referido Ofício foi recebido em 10/08/09, conforme AR constante às fls. 267;

- manifestação do Autuado ratificando os quesitos apresentados pela Câmara de Julgamento e indicando seu Assistente Técnico. Na oportunidade, comunica que

providenciará o recolhimento da Taxa de Expediente e requer dilação de prazo para apresentar o correspondente comprovante (fls. 269);

- correspondência do Autuado, acompanhada do comprovante de recolhimento da Taxa de Expediente – fls. 271/272;

- termo de Designação de Perito - fls. 275;

- remessa dos autos ao Fisco para formulação de quesitos – fls. 276;

- apresentação de quesitos pelo Fisco – fls. 277/278;

- ofício DF/BH-3 nº 083, encaminhado ao Sujeito Passivo, comunicando-o sobre o início dos trabalhos da perícia e informando-o da impossibilidade de atendimento ao seu pedido de indicação de Assistente Técnico protocolizado em 18/08/09 junto à AF/Ouro Preto (fls. 269), por ter sido formalizado em etapa posterior à impugnação – fls. 279;

- termo de Intimação datado de 09/10/09, subscrito pelo Perito designado, solicitando informações gerais e específicas sobre o processo produtivo de cada uma das minas do Contribuinte, bem como, relativas a cada item de produto/bem objeto dos estornos de créditos do imposto. A Intimação é acompanhada de CD contendo a gravação dos seguintes arquivos: a) “Perícia – MBR – Itabirito – PTA 01.000159204-60 – Arquivo 1.xls”; b) Arquivos do Programa MD-5 - “MD-5.exe”, “MD5 Instruções de Operação.doc” e “aamd532.dII”. Solicitou-se, também, a apresentação dos valores declarados nas DAPI em “Demonstrativos das Operações/Prestações de Saídas”, para o Estado, para outros Estados e para o Exterior, período de janeiro/03 a julho/07, além do Plano de Contas vigente no referido período – fls. 280/283;

- requerimento de dilação do prazo para atendimento à Intimação, apresentado pelo Contribuinte e “Termo de Prorrogação de Perícia” – fls. 286/289;

- correspondência encaminhada pelo Contribuinte, acompanhada dos documentos e “CDs.” contendo os esclarecimentos e informações solicitadas no Termo de Intimação datado de 09/10/09 – fls. 291/315;

- comunicação ao Assistente Técnico indicado pelo Autuado, relativamente à programação e agendamento de visita às instalações da Mina do Pico, para realização da perícia técnica – fls. 316/317;

- mensagem expedida pelo Perito Designado, comunicando a prorrogação do prazo para conclusão dos trabalhos de perícia – fls. 318;

- segundo Termo de Prorrogação de Perícia, emitido pela Delegacia Fiscal/1º Nível/BH-3 – fls. 319;

- ofício DF/BH-3 nº 117/09, cientificando o Contribuinte do novo prazo para conclusão dos trabalhos de perícia – fls. 320/321.

Do Relatório Técnico apresentado pelo Perito Designado

Em cumprimento ao disposto no art. 144 do RPTA/MG, e depois de prorrogado por duas vezes o prazo para realização da perícia, o Senhor Perito apresentou seu Relatório às fls. 323/342, instruindo-o com as planilhas e documentos

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

que compõem os seguintes Anexos: I – Classificação dos Produtos; Resposta a Questos e Informações Adicionais Auxiliares e Programa MD-5 (em meio eletrônico - fls. 343/345); Anexo II – Planilha Resumo por Produto e por Mina – (fls. 346/349); Anexo III – Quadro com identificação dos locais e materiais fotografados, acompanhado das respectivas fotografias (fls. 351/393).

No referido Relatório são descritos, inicialmente, os procedimentos e ações levadas a efeito para a realização da perícia, incluindo visita às instalações da empresa - Mina do Pico, a qual teve o acompanhamento do Assistente Técnico da SEF/MG e de representantes indicados pelo Contribuinte, além dos responsáveis técnicos da empresa. Conforme explicação do Perito, a escolha da Mina do Pico para a elaboração do trabalho pericial baseou-se nos seguintes critérios: valor do ICMS exigido no presente PTA e a representatividade dos materiais (a autuação abrange vinte e dois tipos de pneus, câmaras, etc.).

Com base na visita de perícia técnica realizada na Mina do Pico, município de Itabirito – MG, no dia 22/12/09, nas informações repassadas pelos técnicos da Minerações Brasileiras Reunidas S/A – MBR e, ainda, com observância à legislação tributária, foram ofertadas as respostas aos quesitos formulados pelo Autuado (fls. 149/150), pela Segunda Câmara de Julgamento (fls. 263) e pelo Fisco (fls. 277).

Do Pronunciamento do Autuado

Regularmente intimado da conclusão da perícia, através do Ofício DF/BH-3 n.º 012/10 (fls. 394/395), o Autuado comparece aos autos às fls. 400/402 para manifestar-se sobre o Relatório pericial produzido.

Expressa o entendimento de que o exame fático da matéria elucidada pelo laudo pericial evidencia que os materiais cujos créditos foram apropriados são utilizados na atividade de mineração, em caráter essencial e indispensável, sem os quais o processo industrial poderia restar prejudicado.

Sustenta que os materiais, de fato, são compreendidos como produto intermediário, porque como apurou o laudo pericial, participam do processo produtivo e são destinados ao desenvolvimento da atividade de mineração. Defende que mesmo se fossem as mercadorias reputadas de consumo, o contribuinte exportador tem direito à manutenção dos créditos de ICMS na proporção das exportações.

Em relação aos índices de exportação, informa que os mesmos foram extraídos dos registros contábeis, na forma prescrita na legislação do Imposto de Renda, que totaliza as operações realizadas pela pessoa jurídica. Informa que, além disso, estava obrigado ao regime de apuração do ICMS sob a forma centralizada, não havendo de se questionar os percentuais por ele informados na instrução da perícia.

Reitera que o Auto de Infração deve ser cancelado ou, no mínimo, reformulado, para admitir os créditos de ICMS na proporção das exportações.

Da Manifestação do Fisco

Em cumprimento ao Termo de Designação constante de fls. 404, comparece o Fisco (fls. 405), limitando-se a informar que, dada a qualidade dos trabalhos da

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Perícia Técnica e a clareza do Laudo Pericial, entende não caber nenhum reparo aos elementos e conclusões ali apresentados.

Do Parecer da Assessoria do CC/MG

A Assessoria do CC/MG, em bem fundamentado parecer de fls. 406/419, que foi adotado, em parte, para a decisão, opina pela procedência do lançamento, confirmado pela realização da prova pericial.

DECISÃO

Os fundamentos expostos na bem fundamentada manifestação do Fisco de fls. 177/225, bem como nos pareceres da Assessoria do CC/MG de fls. 243/253 e 406/419 foram os mesmos utilizados, em parte, pela Câmara para sustentar sua decisão e por esta razão passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações.

Das Preliminares

O Impugnante suscita preliminar de ofensa ao ato jurídico perfeito e ao princípio da segurança jurídica, sob o argumento de que os créditos de ICMS recuperados sob a forma de compensação referem-se às aquisições de pneus, câmaras-de-ar, protetores de câmara-de-ar, cola e reparo de pneu e de câmara-de-ar, utilizados em equipamentos para o transporte e a movimentação de materiais da atividade de mineração. Em seu entendimento, referidos itens são igualmente produtos intermediários à luz da Instrução Normativa nº 01/86, tal como consta do Acórdão nº 14.618/00/1ª deste Conselho de Contribuintes.

Evidentemente, não há como prosperar as alegações do Demandante, haja vista que o Acórdão por ela citado refere-se a óleo diesel, cujo direito ao crédito está reconhecido pela Fazenda Pública Estadual. Ademais, não se pode dizer que há relação de equivalência entre os produtos autuados e o óleo diesel.

Como bem assinalado pelo Fisco, pneus são considerados partes de máquinas e veículos, uma vez que não se constituem em produto individualizado, com identidade própria, mas apenas componentes de uma estrutura estável e duradoura, conforme definição do inc. IV da Instrução Normativa nº 01/86.

Sendo assim, resta claro e fora de dúvida que inexistem os elementos que caracterizem os produtos autuados como sendo intermediários, obstando o aproveitamento dos créditos de ICMS a eles relativos. E essa impossibilidade os torna totalmente diferentes do óleo diesel o que não autoriza trazer para esse caso a decisão proferida no Acórdão nº 14.618/00/1ª, como quer o Impugnante.

Logo, não há se falar em qualquer ofensa ao ato jurídico perfeito e ao princípio da segurança jurídica.

Do Mérito

Inicialmente, cumpre consignar que a inclusão da Companhia Vale do Rio Doce no polo passivo da obrigação tributária na condição de Coobrigado, decorre da incorporação da Minerações Brasileiras Reunidas S/A – MBR, ora Autuado, por aquela empresa.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Quer o Sujeito Passivo que o Estado tenha decaído do direito de efetuar o lançamento referente aos créditos de ICMS do período de 30/04/03 a 26/11/03, tendo conta a decadência do prazo previsto no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional.

Pressuposto básico para que se efetive a homologação explícita ou tácita é que tenha ocorrido pagamento antecipado do tributo pelo obrigado. Conforme imputação fiscal, a obrigação de pagamento do imposto é do Autuado e o sujeito ativo Minas Gerais. Isso não se deu, por consequência, não há o que homologar; logo, exsurge a possibilidade jurídica da efetivação do lançamento de ofício, para cujo direito prevalece a regra de caducidade posta no art. 173, inciso I do mesmo Código.

Se os fatos geradores são de 2003, o Fisco teria até 31/12/08 para efetuar o lançamento de ofício, assim considerado o Auto de Infração regularmente notificado ao Sujeito Passivo.

Como se verifica às fls. 03, a intimação ocorreu em 27/11/08, portanto, antes de expirado o prazo para considerar-se decaído o direito de lançar.

Sobre essa matéria o Superior Tribunal de Justiça manifestou-se no seguinte Recurso Especial:

ICMS. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA.

NA HIPÓTESE EM QUE O RECOLHIMENTO DOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO OCORRE EM DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL E, POR CONSEQUENTE, PROCEDE-SE AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO (CTN, ART. 149), O PRAZO DECADENCIAL DE CINCO ANOS, NOS TERMOS DO ART. 173, I, DO CTN, TEM INÍCIO NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE ESSE LANÇAMENTO (DE OFÍCIO) PODERIA SER REALIZADO. RESp. 182.241-SP, REL. MIN. JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, JULGADO EM 3/2/2005.

Como o Sujeito Passivo não efetuou qualquer pagamento, mas, pelo contrário, deixou de recolher corretamente o imposto devido, conclusivamente não cabe falar em decadência do lançamento de ofício.

Decorre a exigência fiscal formalizada do recolhimento a menor do ICMS, apurado após a recomposição da conta gráfica, em função de aproveitamento indevido de créditos do imposto, destacados em notas fiscais de entrada de material de uso e consumo (pneus, câmara-de-ar, protetores de câmara-de-ar, cola e reparo de pneu e de câmara-de-ar), pelo que se exigiu ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inc. II da Lei nº 6.763/75 e, a partir de novembro/03, Multa Isolada capitulada no art. 55, inc. XXVI da referida lei.

Compõem o Auto de Infração os seguintes Anexos:

- recomposição da Conta Gráfica - fls. 15/19;
- planilhas com o Demonstrativo dos créditos indevidos (pneus e outros) – fls. 20/47;
- cópias de livros Registro de Entradas – fls. 48/70;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- cópias de notas fiscais de entrada (amostragem) – fls. 71/101;
- cópias de Consultas de Contribuintes publicadas sobre o assunto – fls. 103/111.

Faz ainda parte dos autos o Relatório Fiscal de fls. 07/09, contendo a descrição da irregularidade apurada, a indicação dos dispositivos infringidos e da penalidade aplicada, assim também, o Demonstrativo do Crédito Tributário exigido, especificado por exercício e por tipo de receita.

Os créditos indevidamente apropriados encontram-se indicados nas planilhas que compõem o Anexo 03 – “DEMONSTRATIVO DE CRÉDITOS APROPRIADOS INDEVIDAMENTE – PNEUS E OUTROS” (fls. 20/47), com as seguintes colunas: CNPJ, datas de emissão e números das notas fiscais, CFOP, número de item, código e descrição do produto, quantidade, valor dos produtos, valor da base de cálculo e do ICMS. Depois de totalizados por período mensal, os valores foram levados à Recomposição da Conta Gráfica de fls. 15 a 19, onde se apurou o ICMS devido e a respectiva multa de revalidação. No demonstrativo de fls. 09, acham-se indicados os valores da Multa Isolada por apropriação indevida de crédito (art. 55, inc. XXVI da Lei nº 6763/75), aplicável a partir de novembro/03.

Registre-se que na elaboração da aludida Recomposição da Conta Gráfica, a Fiscalização procedeu ao abatimento das exigências fiscais formalizadas em autuações anteriores lavradas contra o Autuado, sendo que os respectivos valores foram lançados como dedução na coluna “Recolhimentos”, conforme explicitado de forma pormenorizada no corpo do citado documento. Portanto, no presente Auto de Infração, não se verifica a ocorrência de superposição de valores já exigidos anteriormente.

Como relatado acima, os créditos estornados são relativos à aquisição de pneu, câmara-de-ar, protetores de câmara-de-ar, cola e reparo de pneu e de câmara-de-ar pneu, mercadorias que à toda evidência se enquadram como “materiais de uso e consumo” do estabelecimento, e não como “insumos” ou “produtos intermediários”, como pretende o Impugnante. Assim sendo, o procedimento do Fisco encontra-se pleno respaldo no ordenamento legal atinente à matéria, expresso nos seguintes dispositivos:

Lei Complementar n.º 87/96:

Art. 20 - (...)

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

Lei nº 6.763/75:

Art. 31 - Não implicará crédito para compensação com o imposto devido nas operações ou nas prestações subseqüentes:

(...)

III - o imposto relativo à entrada de bem ou ao recebimento de serviço alheios à atividade do estabelecimento.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

RICMS/02:

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:

(...)

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)

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

(...)

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

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

Instrução Normativa DLT/SRE n.º 01/98:

Art. 1º - Consideram-se alheios à atividade do Estabelecimento:

(...)

II - os bens entrados, inclusive mercadorias, ou os serviços recebidos e que:

(...)

c - não sejam empregados na consecução da atividade econômica do estabelecimento, assim entendidos aqueles não utilizados na área de produção industrial, agropecuária, extrativa, de comercialização, ou de prestação de serviços.

Assim, de conformidade com as normas supratranscritas, depreende-se que as mercadorias utilizadas no processo de produção que não se enquadrem na condição de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, e que atendam a condição de se integrarem ou serem consumidas no processo de produção, exceto em linha marginal, também ensejarão crédito do ICMS, desde que estas não sejam materiais de consumo.

Outro não é o entendimento, vez que reforçando os dispositivos regulamentares, a Lei Complementar nº 87/96 (art. 33, inc. I) determina que o crédito do ICMS pelas entradas de material de uso e consumo somente será permitido a partir

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de 1º de janeiro de 2011. Em idêntica direção, pode-se abstrair o mesmo entendimento, da leitura do disposto no art. 32 da Lei nº 6.763/75:

Art. 32 - (omissis)

(...)

§ 1º - De 1º de novembro de 1996 a 31 de dezembro de 2010, o uso ou o consumo, no estabelecimento, de mercadoria por ele produzida ou adquirida para industrialização ou comercialização determinará o estorno do crédito a ela relativo.

A Segunda Câmara de Julgamento, em sessão realizada aos 08/07/09 (fls. 263), decidiu deferir o pedido de perícia, nos termos dos arts. 142/145 do RPTA/MG.

Ressalte-se que a decisão para se realizar a prova pericial veio a revelar-se necessária para elucidar as questões envolvidas, tendo em vista que tanto o Fisco quanto o Sujeito Passivo buscam fazer valer suas próprias interpretações quanto ao conceito de produto intermediário para efeito de creditamento do ICMS. Nesse sentido, verifica-se que o primeiro considera inadmissível o aproveitamento, enquanto o segundo entende perfeitamente legítimo creditar-se dos valores correspondentes aos materiais adquiridos, já que estariam os mesmos intimamente ligados com a atividade-fim da empresa ou, no mínimo, admitir os créditos de ICMS na proporção das exportações.

No que concerne ao Relatório Técnico emitido pelo Perito designado, observa-se que o mesmo foi concebido de modo a atender aos questionamentos formulados tanto pelo Contribuinte quanto pela Câmara de Julgamento e, também, pelo Fisco. De fato, o trabalho desenvolvido foi cauteloso e detalhado, sendo elaborado depois de conhecido todo o processo produtivo do Autuado (fls. 294/297 e 307/315), estando alicerçado em fotografias (fls. 352/393) e tendo por base as informações repassadas pelos técnicos da empresa quando da visita técnica realizada ao estabelecimento da MBR (atual Vale S/A) – Mina do Pico, situado no município de Itabirito – MG.

Em seu trabalho, o *expert* emitiu as planilhas que compõem o Anexo II – “RESUMO POR PRODUTO E POR MINA” (fls. 346/349), onde descreve a utilização e aplicação dos produtos objeto da autuação (pneus e acessórios), individualizados por cada Mina do Contribuinte, e indica o número da fotografia a que se referem, dentre aquelas anexadas às fls. 352/393 do PTA. Elaborou, ainda, as planilhas que integram os “CDs.” juntados às fls. 345, identificadas como: “CLASSIFICAÇÃO DOS PRODUTOS”; “RESPOSTA A QUESITOS” E “INFORMAÇÕES ADICIONAIS AUXILIARES”.

Em seguida, reportando-se objetivamente a cada um dos quesitos propostos, assim expressa o Senhor Perito:

1) Respostas aos quesitos formulados pela Contribuinte às fls. 149/150.

Quesito – Depois de proceder à transcrição de disposições da Instrução Normativa nº 01/01, pergunta o Contribuinte: “*Os itens considerados de uso e consumo na peça fiscal tecnicamente estão fora da atividade de mineração? Como? Justificar.*”.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Informa o Perito que, à primeira vista, parece não haver dúvidas de que qualquer produto utilizado para a obtenção dos objetivos da atividade industrial é considerado como utilizado no processo produtivo do estabelecimento industrial adquirente. Entretanto, o assunto em pauta envolve principalmente o aproveitamento de créditos de ICMS, que ultrapassa a visão no aspecto meramente técnico de engenharia.

Dessa forma, a resposta a esse questionamento requer, como premissa, que sejam observadas as prescrições constantes no art. 66, inc. V, alíneas “a” e “b”; no art. 222, inc. II, alíneas “a” até “e”, § 1º, incs. I e II e § 3º, do RICMS/MG, assim também nas Instruções Normativas números 01/86 e 01/01. O *expert* apresenta uma síntese dos conceitos e condições para efeito de apropriação de créditos estipuladas pelos citados dispositivos.

Explica que na perícia foram analisados todos os produtos, cujos créditos do ICMS foram glosados, que correspondem a diversos tipos de pneus, câmaras de ar, protetores para câmara de ar, reparos para pneus/câmara de ar e cola, verificando-se a característica e aplicação dos mesmos em relação às prescrições da legislação tributária.

Informa ter constatado que alguns veículos (e naturalmente seus pneus, câmaras e protetores de câmaras) estão alocados na etapa de extração de minério, tendo o Contribuinte, nestes casos, o direito ao crédito de ICMS do ativo permanente (veículos). Entretanto, com relação às partes e peças de manutenção, em conformidade com as prescrições da legislação estadual, somente é admitido o crédito de ICMS se as mesmas se enquadrarem no conceito de produto intermediário.

Esclarece mais, que os pneus dos veículos alocados nas atividades de carregamento e movimentação do minério não desenvolvem atuação particularizada, essencial e específica dentro da linha de produção, não se enquadrando no conceito de produto intermediário definido na legislação estadual retrocitada e comentada. Desta forma, o fato de estarem em contato físico tanto com o minério, quanto com o estéril e também com outras superfícies, não é suficiente para o enquadramento dos mesmos como produto intermediário.

Registra que o próprio Contribuinte corretamente informou que a função dos pneus é “*suportar carga, amortecer impacto, rodar, transmitir esforços do motor ao solo*”, não havendo assim, nenhuma atuação particularizada, essencial e específica dentro da linha de produção.

Comenta que seria um equívoco interpretar que um pneu, como o de um caminhão fora-de-estrada (pneu 33/OOR51), por exemplo, desenvolva atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção. Esta peça, assim como tantas outras deste tipo de veículo, não se constitui em produto individualizado, com identidade própria, mas apenas componente do caminhão, cuja manutenção naturalmente importa na sua substituição.

Naturalmente, as conclusões acima se aplicam às câmaras de ar, aos protetores de câmara, aos reparos e à cola, que também não preenchem as condições de produto intermediário e não possuem nenhuma característica prevista nas IN 01/86 e 01/01 que poderiam definir estes materiais como produto intermediário.

Complementando a resposta, destaca o Perito que a análise dos materiais mostrou que os pneus, câmaras de ar e protetores possuem as características descritas no inc. IV e não se enquadram na exceção do inc. V da IN nº 01/86, ou seja, estas partes e peças de veículos não se constituem em produto individualizado, com identidade própria, não desenvolvem atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção, sendo apenas componentes de uma estrutura estável e duradoura, cuja manutenção naturalmente pode importar na substituição das mesmas.

Respondendo de modo objetivo a esse quesito, afirma que sob a ótica da legislação tributária, todos os produtos cujos créditos foram glosados pelo Fisco e que correspondem a pneus, câmaras de ar, protetores, remendos e cola, não preenchem as condições de produto intermediário. Acrescenta que o questionamento “*se os produtos estão ou não na atividade de mineração*” deve ser respondido não através da visão meramente técnica de engenharia ou de informação trazida de trechos pinçados de uma Instrução Normativa, mas sim, da interpretação em conjunto de toda a legislação tributária que envolve o assunto.

Quesito – “*O art. 2º da Instrução Normativa SLT nº 01/2001 relaciona os itens que participam de etapas da atividade de mineração como produto intermediário, tais como: broca, haste, manto (correia transportadora), chapa de desgaste, óleo diesel, tela de peneira, filtro, bola de moinho, amido, amina/soda cáustica. Por que os itens considerados de uso e consumo no auto de Infração não podem ser considerados como de uso na lavra, na movimentação do material e no beneficiamento? Apresentar justificativa técnica.*”.

Perito: Levando-se em conta que a questão é o crédito de ICMS, não basta a informação se os tais produtos podem ou não “*ser considerados como de uso na lavra, na movimentação do material e no beneficiamento*”, pois a legislação tributária impõe outros requisitos.

Como já informado no quesito anterior, os pneus, as câmaras de ar, e os protetores para câmara de ar não desenvolvem qualquer atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção. Estes itens são somente partes e peças de veículos e não se constituem em produto individualizado, com identidade própria, sendo apenas componentes de estrutura estável e duradoura, cuja manutenção naturalmente pode importar na substituição das mesmas. Estas são características de material de uso e consumo cujo aproveitamento do crédito de ICMS é vedado.

Quesito – “*Os produtos relacionados na peça fiscal como de “uso e consumo” são utilizados em caráter essencial e indispensável?*”

Perito: Pode-se afirmar que praticamente todos os produtos utilizados nas instalações industriais são essenciais e indispensáveis ao adequado funcionamento da atividade da empresa. Pode ser citado como essencial e indispensável o pneu do caminhão basculante “VOLVO”, o reparo da câmara de ar, o caminhão de bombeiros, a refeição dos funcionários ou até mesmo o chuveiro do vestiário. Entretanto, a legislação tributária, veda o aproveitamento de créditos de ICMS de todos estes bens e produtos.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Portanto, somente a essencialidade e a indispensabilidade não são condições suficientes para se ter o direito ao aproveitamento do crédito.

Quesito – *“Quais as funções desempenhadas desses produtos descritos como de “uso e consumo”? Qual é a etapa de utilização?”*

Perito:

a) Pneus - Função: suportar carga, amortecer impacto, rodar, transmitir esforços do motor ao solo - Etapa de utilização no processo: nenhuma (o veículo é que pode ser utilizado no processo, e não o pneu, que é somente parte da máquina).

b) Câmaras de ar - Função: suportar o pneu - Etapa de utilização no processo: nenhuma.

c) Protetor para câmara de ar - Função: proteger a câmara de ar contra danos causados pelo atrito com o talão, a roda e os frisos - Etapa de utilização no processo: nenhuma.

d) Remendo para câmara de ar - Função: tapar furos reparando a câmara - Etapa de utilização no processo: nenhuma.

e) Cola - Função: Reparar pneus e câmaras de ar - Etapa de utilização no processo: nenhuma.

Quesito – *“A utilização desses produtos poderia ser suprimida sem prejudicar a continuidade normal da atividade da Contribuinte? Como?”*.

Perito: Não, assim como o chuveiro do vestiário, a refeição dos funcionários e o volante do caminhão, a supressão dos produtos cujos créditos foram estornados prejudicaria a continuidade normal da atividade do Contribuinte. Se um pneu for retirado de um veículo, este não poderá ser utilizado em suas atividades. Da mesma forma, o veículo não cumprirá sua função sem o volante e outras peças essenciais e indispensáveis ao funcionamento do mesmo. Se não houvesse o remendo ou a cola, a câmara de ar não poderia ser reparada, impedindo que o pneu fosse reinstalado no caminhão. Neste último caso, como qualquer peça de máquina ou veículo, existe a opção de substituir a câmara de ar por outra, que esteja em condições de operação. Conforme já informado anteriormente, somente a essencialidade e a indispensabilidade não são condições suficientes para se ter o direito ao aproveitamento do crédito.

Quesito - *“Relacionar os índices (percentuais) de exportações dos períodos glosados pelo Auto de Infração.”*.

Perito: Tendo em vista que não existe na legislação tributária deste Estado, norma específica para cálculo desse índice e que, desta forma, dependendo das variáveis utilizadas, os resultados podem ser diversos, fica prejudicada a resposta a este quesito.

Os índices de exportação apresentados pelo Autuado (dados no CD às fls. 304 – vias impressas para efeito de amostragem, anexadas ao parecer) somente correspondem a um dos vários métodos de cálculo, sendo que o mesmo não levou em consideração, por exemplo, a autonomia dos estabelecimentos, englobando a receita de todos os estabelecimentos inscritos no Estado.

Lembra o Perito que a centralização da apuração e do pagamento do ICMS autorizada pelo art. 231 do Anexo IX do RICMS/02 é uma faculdade concedida aos contribuintes, o que não afasta o cumprimento do princípio da autonomia dos estabelecimentos.

Quesito: *“Na hipótese de aceitação dos créditos de ICMS na proporção das exportações, como ocorreu na decisão do Acórdão 3.306/07/CE. Como fica a recomposição da conta gráfica da Contribuinte se mantidos os créditos reputados de “uso e consumo” no período autuado?”.*

Perito: Em conformidade com o Regimento Interno do CC/MG - Dec. 44.906/08 (art. 56, §1º), na hipótese de o Conselho de Contribuintes de Minas Gerais julgar parcialmente procedente a impugnação do Autuado, tendo em vista a complexidade dos cálculos e o volume de dados a serem revistos, o PTA. será remetido à repartição fazendária de origem, para reformulação da conta gráfica e apuração do valor devido.

2 – Quesitos formulados pela Segunda Câmara de Julgamento (fls. 263).

Quesito 1 - *“Descrever minuciosamente o processo produtivo da Autuada desde a lavra, passando pelo transporte do minério, até o processo de beneficiamento, esclarecendo a função das máquinas, dos veículos e dos equipamentos utilizados dentro do processo, relacionando-os, conforme planilhas do item n.º 2, com as mercadorias cujos créditos de ICMS foram estornados”.*

Perito: Estas informações, fornecidas pelo próprio Contribuinte, encontram-se às fls. 294 a 297 e 308 a 315. Cabe novamente esclarecer que não foram estornados créditos das máquinas e equipamentos utilizados no processo e sim de pneus, câmaras de ar, protetores de câmaras, remendos e colas. A vinculação destas mercadorias, com cada veículo, encontra-se no Anexo I e de forma resumida e objetiva, também no Anexo II deste Relatório.

Quesito 2 – *“Informar para cada um dos itens cujos créditos foram estornados (Anexo 3, fls. 21/47), separando em planilhas de “materiais de uso/consumo” e “ativo permanente alheio”, se for o caso: nota fiscal, data, descrição do produto/bem, valor unitário, valor total, contabilização, local de aplicação (veículo, máquina ou equipamento, informando a função desta máquina, veículo ou equipamento na atividade da empresa), vida útil.”.*

Perito: As informações solicitadas encontram-se no Anexo I deste Relatório. Em relação à separação em planilhas de “materiais de uso/consumo” e “ativo permanente alheio”, declara novamente que todos os itens cujos créditos foram estornados correspondem a pneus, câmaras de ar, protetores para câmaras de ar, remendos para câmaras de ar e colas para reparo de pneus e câmaras de ar, que são utilizados em manutenções de veículos do Autuado, sendo todos definidos pela legislação tributária como materiais de uso e consumo.

Quanto à “vida útil” dos produtos, o Contribuinte informa que a contagem da vida útil aplica-se exclusivamente aos bens do ativo imobilizado e, ainda, que como os produtos objeto da autuação são contabilmente classificados como de consumo, não possui registro contábil desta natureza (fls. 298/299). Este perito também entende que

não há sentido em se definir tempo de vida útil para materiais de uso e consumo. Lembra que as informações mais relevantes são também apresentadas, de forma resumida e objetiva, no Anexo II deste Relatório.

3 – Quesitos apresentados pelo Fisco (fls. 277).

Quesito 1 - *“Informar em quais máquinas ou equipamentos são utilizados as mercadorias ali relacionadas e em que atividade específica são utilizadas estas máquinas ou equipamentos na empresa.*

Perito: Estas informações encontram-se de forma analítica no Anexo I e de modo resumido no Anexo II deste Relatório.

Quesito 2 – *“Informar, caso a caso, se estas mercadorias se constituem em produtos individualizados, com identidade própria ou se constituem partes de máquinas, veículos e equipamentos, componentes de uma estrutura estável e duradoura, cuja manutenção importa na substituição das referidas mercadorias.”.*

Perito: A análise dos materiais mostrou que os pneus, as câmaras de ar e os protetores para câmaras de ar possuem as características descritas no item IV da IN 01/86, ou seja, são partes e peças de veículos e não se constituem em produto individualizado, com identidade própria, sendo apenas componentes de estrutura estável e duradoura, cuja manutenção naturalmente pode importar na substituição das mesmas. Já os remendos e a cola, utilizados nos reparos, possuem características inquestionáveis de material de uso e consumo.

Quesito 3 – *“Caso haja algum item que constitua produto individualizado, com identidade própria, apontar aqueles que desenvolvem atuação particularizada, essencial e específica em contato físico com o minério, o qual importa na perda de suas dimensões ou características originais.”*

Perito: Conforme exposto anteriormente, nenhum dos produtos cujos créditos foram estornados no auto de infração apresenta as características acima descritas.

Quesito 4 – *“A Autuada, além das atividades de extração e beneficiamento de minério de ferro, exerce também a atividade de prestação de serviço de transporte? Se exerce, esta atividade é onerada pelo ICMS?”*

Perito: Conforme dados das DAPI o Contribuinte não exerceu, no período autuado, a prestação de serviço de transporte. Esta informação foi confirmada também pelo Autuado às fls. 300 dos autos.

Da análise das respostas aos quesitos supracitados a inferência maior que se extrai de todo o procedimento desenvolvido é a de que o Senhor Perito, em seu exame, corrobora o feito fiscal, assegurando que, sob a ótica da legislação tributária, todos os materiais cujos créditos foram glosados pelo Fisco e que correspondem a pneus, câmaras de ar, protetores, remendos e cola, não preenchem as condições de produto intermediário.

Com efeito, constam das planilhas contidas no “CD” de fls. 345, denominadas “CLASSIFICAÇÃO DOS PRODUTOS” (juntadas em meio físico ao

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

relatório do perito, para efeito de visualização), informações acerca da utilização dos materiais no processo produtivo, tais como: quantidade, valor do produto, valor da base de cálculo e do ICMS, descrição do produto/bem, aplicação, função desempenhada e etapa de utilização, o que permite comprovar que não se trata de materiais passíveis de serem considerados como intermediários.

Ainda em seu trabalho, o *expert* elaborou as planilhas que compõem o Anexo II – “PLANILHA RESUMO POR PRODUTO E POR MINA” (fls. 346/349), onde apresenta a descrição resumida dos produtos objeto da autuação, como também, anexa fotografias dos mesmos, obtidas quando da visita técnica realizada ao estabelecimento do Autuado (Mina do Pico), localizado no município de Itabirito – MG.

Na realidade, para a análise da natureza das mercadorias utilizadas pelo Autuado, na situação em tela, devem ser levadas em conta as disposições contidas na Instrução Normativa SLT nº 01/86, em vigor, que trata do conceito de produto intermediário, para efeito de direito ao crédito do ICMS.

Por definição da citada norma, o produto intermediário é aquele que, empregado diretamente no processo produtivo, integra-se ao novo produto, e também o que, embora não se integrando ao novo produto, seja consumido no curso da industrialização.

Este consumo deve, por conseguinte, ser tanto imediato quanto integral, e para que se caracterize dessa maneira, algumas condições devem ser satisfeitas, cumulativamente: 1 – a mercadoria deve ter participação na linha de produção, nunca marginalmente ou em linhas independentes; 2 – a mercadoria deve ter o caráter de indiscutível essencialidade na obtenção do novo produto; 3 – a mercadoria deve exaurir-se no processo, sem necessariamente desaparecer fisicamente, porém não pode comportar recuperação ou restauração de seu todo ou de seus elementos; 4 – ferramentas, instrumentos ou utensílios não são considerados nunca produtos intermediários; 5 – da mesma maneira, não são considerados produtos intermediários partes e peças substituíveis de máquinas ou estruturas estáveis; 6 – dessa última regra, excepcionam-se as partes e peças que desenvolvem atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção, em contato físico com o produto que se industrializa, o qual importa na perda de suas dimensões ou características originais, exigindo, por conseguinte, a sua substituição periódica em razão de sua inutilização ou exaurimento, embora preservada a estrutura que as implementa ou as contém.

Diante dos parâmetros definidos na Instrução Normativa, resta concluir que as mercadorias em comento não se incluem no rol dos produtos intermediários, por não satisfazerem as condições acima.

Nota-se, portanto, que o resultado da perícia foi totalmente favorável ao Fisco, corroborando as acusações de creditamento indevido de ICMS destacado em notas fiscais de entrada de material de uso e consumo.

Os argumentos manifestados pelo Impugnante, não são suficientes para elidir os estornos dos referidos créditos de ICMS, que estão em conformidade com as

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

disposições da legislação tributária, reputando-se legítimas as exigências fiscais, agora principalmente, haja vista o laudo pericial.

Contudo, no que diz respeito à possibilidade de aproveitamento de créditos relacionados a materiais de uso ou consumo do estabelecimento para integração ou consumo em processo de produção de mercadorias industrializadas destinadas ao exterior, postulada pelo Impugnante, faz-se as reflexões que se seguem.

A Lei Complementar nº 87/96 prevê:

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.

(...)

§ 3º - É vedado o crédito relativo à 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-se de saída para o exterior; (Grifou-se)

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

I -

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; (Grifou-se)

O Regulamento do ICMS de 1996, em consonância com a Lei Complementar nº 87/96, previa:

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:

(...)

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

1) o valor do imposto correspondente às mercadorias, inclusive material de embalagem, adquiridas ou recebidas no período para comercialização;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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:

2.1) incluem-se na embalagem todos os elementos que a componham, a protejam ou lhe assegurem a resistência;

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;

3) o valor do imposto correspondente:

3.1) às **mercadorias** adquiridas ou recebidas, a partir de 16 de setembro de 1996, para **integração ou consumo em processo de produção de produtos industrializados**, inclusive os semi-elaborados, **destinados à exportação para o exterior;** (Grifou-se)

(...)

3) o valor do imposto correspondente às **mercadorias** adquiridas ou recebidas, a partir de 16 de setembro de 1996, para **integração ou consumo em processo de produção de produtos industrializados**, inclusive os semi-elaborados, **destinados à exportação para o exterior;** (Efeitos de 23/04/97 a 27/12/2000 - Acrescido dos §§ 2º e 3º, passando o parágrafo único a constituir o § 1º, pelo art. 2º do Dec. n.º 38.761, de 22/04/97 - MG de 23)- (Grifou-se)

Do mesmo modo o RICMS de 2002, com redação que vigiu até 13/08/07:

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

(...)

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: (grifou-se)

a - incluem-se na embalagem todos os elementos que a componham, a protejam ou lhe assegurem a resistência;

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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; (Efeitos de 15/12/2002 a 13/08/2007)(grifou-se)

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; (Efeitos de 15/12/02 a 13/08/07)

É interessante notar que o Regulamento distinguia claramente os créditos referentes a matéria-prima e produto intermediário daqueles relativos às mercadorias adquiridas para integração ou consumo em processo de produção de produtos industrializados.

Ainda, nos mesmos RICMS/96 e RICMS/02, o dispositivo que trata da vedação de crédito era mais que explícito ao prever vedação de créditos relacionada a materiais para uso ou consumo do estabelecimento:

RICMS/96

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

(...)

III - se tratar de entrada, até 31 de dezembro de 1999, de bens destinados a uso ou consumo do estabelecimento, excetuada a hipótese prevista no item 3 do § 1º do artigo 66; (Efeitos de 1º/01/98 a 31/12/99 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 22, II, ambos do Dec. nº 40.059, de 18/11/98 - MG de 19)- (Grifou-se).

RICMS/02

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)- (Grifou-se)

Cumprе salientar que o órgão responsável pela interpretação da legislação tributária, dentro da estrutura da Secretaria de Estado da Fazenda, a Superintendência de Tributação (SUTRI), sustentava o mesmo entendimento acima, conforme que traz a seguintes ementas das Consultas de Contribuinte abaixo:

Consulta de Contribuinte nº 89/04

CRÉDITO DE ICMS - ETIQUETA - EMBALAGEM - EXPORTAÇÃO - Será abatido, sob a forma de crédito,

do imposto incidente nas operações ou nas prestações realizadas no período, desde que a elas vinculado, o valor do ICMS correspondente às mercadorias adquiridas ou recebidas para integração ou consumo na produção de produtos industrializados, inclusive os semi-elaborados, destinados à exportação para o exterior (artigo 66, inciso VI, Parte Geral, RICMS/02).

Consulta de Contribuinte nº 03/07

CRÉDITO DE ICMS - SAÍDAS PARA EXPORTAÇÃO -

A aquisição ou recebimento de mercadoria para integração ou consumo em processo de industrialização de produtos destinados à exportação ensejará direito ao crédito do imposto na proporção das saídas para o exterior, conforme disposto no inciso VI do art. 66 do RICMS/02.

Assim, temos que, para as empresas industriais não exportadoras, o creditamento se restringe à aquisição de matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem. Por outro lado, em se tratando de exportação, permitia-se, até 13/08/07, apropriação de créditos inerentes aos produtos de uso ou consumo utilizados no processo industrial, antecipando a vigência do dispositivo geral que abriga o material de uso/consumo.

Juntamente com a edição do Decreto nº 44.596, de 13/08/07, que revogou as disposições dos incs. VI e VII do art. 66 e deu nova redação ao inc. III do art. 70, todos do RICMS/02, a SUTRI reformulou as Consultas de Contribuintes acima citadas para publicizar o novo entendimento de que não era mais permitido a apropriação de créditos inerentes aos produtos de uso e consumo utilizados no processo industrial de produtos destinados à exportação para o exterior.

Além do acima citado, que mostra a clara mudança de entendimento, o Governo de Estado de Minas Gerais fez editar o Decreto nº 45.388 de 02/06/10 (publicado em 03/06/10) que "*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 estabelece o Dec. 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. (grifou-se)

Art. 2º O sujeito passivo que tenha apropriado, a qualquer tempo, a título de crédito, em sua

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

(...)

Art. 5º Os créditos tributários poderão ser pagos:

I - de forma integral:

a) relativamente às entradas ocorridas até 13 de agosto de 2007 e escrituradas até 31 de agosto de 2009, sem multa ou juros;

Pela norma acima, norma autônoma que não modificou, nem revogou, nem repristinou, nem retroagiu a vigência das normas sobre a matéria tratada no RICMS/02, mas a ela se iguala hierarquicamente como norma a ser obedecida pelos Contribuintes, pelo Fisco e a ela se encontram vinculadas as decisões do CC/MG por força do art. 182 da Lei nº 6.763/75, conclui-se que, mesmo antes de 13/08/07, não podem ser apropriados, a título de crédito, os valores do ICMS relativos à entrada de bem de uso ou consumo aplicado no processo produtivo de produto industrializado, inclusive semielaborado, destinado à exportação.

Contudo, o Código Tributário Nacional, assim estabelece em seu art. 100:

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

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo. (grifou-se)

Assim, estando claro o entendimento do Estado sobre a matéria no período anterior a 13/08/07, as alterações processadas na legislação em 13/08/07 e o novo Decreto acima citado, é possível concluir que os Contribuintes foram induzidos a entender que o Estado permitia, até 13/08/07, a apropriação, a título de crédito, dos

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

valores do ICMS relativos à entrada de bem de uso ou consumo aplicado no processo produtivo de produto industrializado destinado à exportação.

Diante do acima exposto e com base no parágrafo único do art. 100 do CTN, devem ser excluídos, no presente caso, os juros e as multas sobre as exigências relativas às entradas ocorridas até 13/08/07.

Frise-se, por oportuno, que os juros moratórios incidentes sobre o “quantum” do imposto exigido no período em comento, devem ser decotados, devendo incidir a partir de 14/08/07.

O Impugnante discorda do valor das multas, imputando-as confiscatórias e, portanto, contrárias a princípios jurídicos e ao Código de Defesa do Contribuinte (Lei nº 13.515/00). De igual modo, ataca o emprego da taxa SELIC, a título de juros moratórios, sob crítica de que ela opera em ofensa aos arts. 97, inc. II e 161, § 1º do Código Tributário Nacional.

Todavia, constata-se que tanto a multa de revalidação quanto a multa isolada exigidas estão de acordo com a situação fiscal apurada e encontram-se previstas na Lei nº 6.763/75. No mesmo sentido, a incidência dos juros moratórios com emprego dos índices da SELIC resulta de disposição legal (art. 226 da Lei nº 6.763/75) c/c a Resolução nº 2.880/97.

Prescindível comento à matéria, face ao art. 182, inc. I da Lei nº 6.763/75 e ao art. 110, inc. I do RPTA/MG, de igual teor, que afastam do órgão julgador administrativo a competência para “*a declaração de inconstitucionalidade ou negativa de aplicação de lei, decreto ou ato normativo...*”.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento para excluir juros e multas sobre as exigências relativas às entradas ocorridas até 13/08/07 com base no parágrafo único do art. 100 do CTN. Vencidos, em parte, os Conselheiros Fernando Luiz Saldanha, que o julgava procedente e Luciana Mundim de Mattos Paixão, que o julgava parcialmente procedente para excluir também a exigência do ICMS em relação às entradas ocorridas até 13/08/07 na proporção das exportações, e as exigências relativas a pneus utilizados nos caminhões fora de estrada e nas pás carregadeiras. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Cláudia Horta de Queiroz e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Célio Lopes Kalume. Participaram do julgamento, além dos vencidos, o Conselheiro Carlos Alberto Moreira Alves (Revisor).

Sala das Sessões, 12 de julho de 2010.

Luciana Mundim de Mattos Paixão
Presidente

René de Oliveira e Sousa Júnior
Relator

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 18.866/10/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000159204-60
Impugnação: 40.010124022-65
Impugnante: Minerações Brasileiras Reunidas S/A-MBR
IE: 319001791.04-12
Proc. S. Passivo: Cláudia Horta de Queiroz/Outro(s)
Origem: DF/Belo Horizonte - DF/BH-3

Voto proferido pelo Conselheiro Fernando Luiz Saldanha, nos termos do art. 54 do Regimento Interno do CC/MG.

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

Trata-se de discordância relativa à exclusão dos juros e multas sobre as exigências relativas às entradas ocorridas até 13/08/07 com base no parágrafo único do art. 100 do CTN.

A 2ª Câmara deste egrégio Conselho de Contribuintes julgou parcialmente procedente o lançamento, ficando vencido este Conselheiro que o julgou procedente, para excluir juros e multas sobre as exigências relativas às entradas ocorridas até 13/08/07 com base no parágrafo único do art. 100 do CTN.

A decisão da 2ª Câmara embasou-se no entendimento de que juntamente com a edição do Decreto nº 44.596, de 13/08/07, que revogou as disposições dos incs. VI e VII do art. 66 e deu nova redação ao inc. III do art. 70, todos do RICMS/02, a SUTRI reformulou as Consultas de Contribuintes 89/04 e 03/07 para publicizar o novo entendimento de que não era mais permitida a apropriação de créditos inerentes aos produtos de uso e consumo utilizados no processo industrial de produtos destinados à exportação para o exterior.

Além do acima citado que, no entendimento da 2ª Câmara, mostra a clara mudança de entendimento, o Governo de Estado de Minas Gerais fez editar o Decreto nº 45.388, 02/06/10 (publicado em 03/06/10) que “*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 estabelece o Dec. 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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. (grifou-se).

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.

(...)

Art. 5º Os créditos tributários poderão ser pagos:

I - de forma integral:

a) relativamente às entradas ocorridas até 13 de agosto de 2007 e escrituradas até 31 de agosto de 2009, sem multa ou juros;

Pela norma acima, norma autônoma que não modificou, nem revogou, nem repristinou, nem retroagiu a vigência das normas sobre a matéria tratada no RICMS/02, mas a ela se iguala hierarquicamente como norma a ser obedecida pelos Contribuintes, pelo Fisco e a ela se encontram vinculadas as decisões do CC/MG por força do art. 182 da Lei nº 6.763/75, conclui-se que, mesmo antes de 13/08/07, não poderiam ser apropriados, a título de crédito, os valores do ICMS relativos à entrada de bem de uso ou consumo aplicado no processo produtivo de produto industrializado, inclusive semi-elaborados, destinado à exportação.

Contudo, o Código Tributário Nacional, assim estabelece em seu art. 100:

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

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. **A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de**

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo. (grifou-se)

Assim, concluiu a 2ª Câmara que, estando claro o entendimento do Estado sobre a matéria no período anterior a 13/08/07, as alterações processadas na legislação em 13/08/07 e o novo Decreto acima citado, os Contribuintes foram induzidos a entender que o Estado permitia, até 13/08/07, a apropriação, a título de crédito, dos valores do ICMS relativos à entrada de bem de uso ou consumo aplicado no processo produtivo de produto industrializado destinado à exportação.

Ora, com a devida vênia, tal entendimento não corresponde à interpretação sistêmica das normas que autorizam (ou não) o direito ao crédito de ICMS nos termos da legislação tributária em vigor, mais precisamente a Constituição Federal 88, a Lei Complementar 87/96 e a Lei nº 6763/75, dentre outros diplomas legais. Senão, veja-se.

Com relação ao ICMS destacamos na CF:

Art.155:

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

...

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

...

b) acarretará a anulação do crédito devido nas operações anteriores;" (grifou-se)

...

X - não incidirá:

a) sobre operações que destinem ao exterior produtos industrializados, excluídos os semi-elaborados definidos em lei complementar;(redação anterior à Emenda Constitucional nº42/2003)

...

XII - cabe à lei complementar:

...

e) excluir da incidência do imposto, nas operações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X,a;

f) prever casos de manutenção do crédito, relativamente a remessa para outro Estado e exportação para o exterior, serviços e mercadorias;(grifou-se)

...

A CF/88 estabeleceu a regra geral em que, nos casos de isenção e não-incidência, os créditos de ICMS relativos às entradas serão anulados.

Não concedeu o crédito de ICMS nas entradas de matéria-prima e produto intermediário no caso de exportação para o exterior, mas autorizou que essa concessão pudesse ser feita por lei complementar.

Partindo da necessidade de regulamentar o ICMS o Governo Federal fez aprovar a Lei Complementar nº 87 de 13 de setembro de 1996 (Lei Kandir) que, além de atender o objetivo original, foi utilizada como incentivo ao crescimento das exportações. Para isso desonerou do pagamento de ICMS as saídas para o exterior, além

dos produtos industrializados (que já estava prevista na CF), dos semi-elaborados, produtos primários e de serviços. Concedeu também a manutenção de crédito de ICMS na entrada de matéria-prima e produto intermediário em todos os casos de exportação para o exterior.

Logo, a Lei Complementar 87/96:

Ampliou aos semi-elaborados, produtos primários e serviços a isenção do pagamento de ICMS nas saídas para o exterior.

Autorizou o crédito de ICMS na entrada de mercadoria nos casos de exportação.

A possibilidade de apropriação de crédito de material de uso e consumo também foi prevista, mas, logo se percebeu a incapacidade das Receitas dos Estados de suportarem tal ônus.

O inciso I do art. 33 da mesma lei vem adiando esse direito quando determina que:

Art. 33 - Na aplicação do art. 20 observar-se-á o seguinte:

I - somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento, nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2011; (nova redação)

Ao adiar tal direito (art. 33, I), não faz distinção entre empresa exportadora ou não, muito menos quanto à destinação do produto (mercado interno/externo).

A SEF/MG editou em 1986 a Instrução Normativa SLT/01 que trata de conceitos de crédito de produto intermediário, que desde então, tem pautado toda a análise da Fiscalização nessa questão. Ali são tratados conceitos que são usados até hoje, mesmo após a CF/88, Convênio 66/88 e LC nº 87/96, por serem coerentes com esses diplomas legais.

Em 2001 a SEF/MG editou outra Instrução Normativa SLT/01 que, além de ratificar os dispositivos da IN SLT 01/86 refere-se especificamente ao processo produtivo das mineradoras.

A inovação veio com a lei complementar que estendeu a permissão de crédito de ICMS na entrada nas operações de exportação e foi regulamentada da seguinte forma:

RICMS/96

Art.66 (...)

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

(...)

3) o valor do imposto correspondente:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

3.1) às mercadorias adquiridas ou recebidas, a partir de 16 de setembro de 1996, para integração ou consumo em processo de produção de produtos industrializados, inclusive os semi-elaborados, **destinados à exportação para o exterior;**(grifou-se)

O item 3.1 trata da autorização do crédito de ICMS de matéria-prima e produto intermediário no processo de produção de produtos industrializados, inclusive os semi-elaborados, no caso de exportação.

É uma inovação da LC nº 87/96 a manutenção do crédito de ICMS relativo aos semi-elaborados.

O item acima é o único no RICMS/96 que autoriza a manutenção do crédito de ICMS de matéria-prima e produto intermediário no caso de exportação para os produtos industrializados e os semi-elaborados.

Vale lembrar que a expressão usada no item 3.1 (“para integração ou consumo em processo de produção de produtos industrializados”) repete a redação usada na LC nº 87/96 que trata desse crédito (art. 20, §3º, inciso I e art.32, inciso II) e já havia sido usada no RICMS/91 ao se referir a operações internas e interestaduais.

Sendo assim, não procede a interpretação de que em virtude do disposto no item 3.1 acima transcrito estaria sendo antecipada a vigência do dispositivo geral que abriga o material de uso e consumo. O direito ao crédito de material de uso e consumo está, de forma inequívoca, adiado para janeiro de 2011. E tal regramento está claro no art.33, inciso I da LC nº 87/96 e não admite exceções, porque não excetua.

A integração ou consumo de que trata o § 3º, art. 32 da Lei nº 6763/75 e de que tratava o revogado inciso VI, art. 66 do RICMS/02, passíveis de ensejar o creditamento de ICMS relativamente às operações para o exterior, restringem-se às matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.

Existia um mandamento no art. 70, inciso III do RICMS/96 que continha um comando equivocado e inócuo que já foi objeto de exclusão pela SEF pelo Decreto nº 44.596 de 13.08.07 :

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

III - se tratar de entrada, até 31 de dezembro de 2002, de bens destinados a uso ou consumo do estabelecimento, **excetuada a hipótese prevista no item 3 do § 1º do artigo 66;**(grifou-se)

Entende-se equivocado e inócuo porque mistura conceitos: veda o aproveitamento de crédito de bens destinados a uso e consumo (de acordo com o art. 33, inciso I da LC nº 87/96) e excetua mercadorias entradas no estabelecimento para integração ou consumo em processo de produção (= matéria-prima e produto intermediário), cujo crédito já era permitido.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Logo, esse inciso não poderia ser confundido com uma autorização pelo RICMS/96 do crédito de material de uso e consumo porque a exceção a que nos remete é de um crédito de natureza diferente e que já era concedido. Então não existia uma autorização ou antecipação de direito de crédito de material de uso e consumo.

Não existe um “antes” e um “depois” do Decreto nº 44.596/07 no que diz respeito a material de uso e consumo.

A nova redação do mesmo inciso ficou dessa forma:

III - se tratar de entrada, até 31 de dezembro de 2010, de bens destinados a uso ou a consumo do estabelecimento;

Diante do exposto, propugno ser impróprio o entendimento desta 2ª Câmara, por estar à margem da interpretação sistêmica da legislação tributária e por não existir nenhuma Instrução Normativa expedida pela SEF/MG que tenha estabelecido interpretação diferente da acima exposta. Não se justificando o argumento de que tenha havido novo entendimento de que não era mais permitida a apropriação de créditos inerentes aos produtos de uso e consumo utilizados no processo industrial de produtos destinados à exportação para o exterior após a edição do Decreto nº 44.596, de 13/08/07.

Por último, destacamos que o disposto no inciso I do Dec. nº 45.338/10, é norma que busca incentivar o pagamento integral dos créditos tributários relativamente às entradas ocorridas até 13 de agosto de 2007 e escrituradas até 31 de agosto de 2009(sem multa ou juros) ou relativamente às entradas ocorridas após 13 de agosto de 2007 e escrituradas até 31 de dezembro de 2009, com redução de 95% (noventa e cinco por cento) das multas e dos juros. Sendo que o inciso II do mesmo Decreto, que estabelece normas de redução para o pagamento até cinco parcelas, não faz a mesma distinção feita no inciso I relativamente à data das entradas em questão. Logo, também não devendo ser utilizado como fundamento para justificar mudança de critério interpretativo pela SEF/MG no período anterior e posterior a 13/08/2007.

Desse modo, inexistindo no processo prova de que tenha ocorrido mudança no entendimento da SEF/MG, considerando que sempre prevaleceu o entendimento de que não era permitida a apropriação de créditos inerentes aos produtos de uso e consumo utilizados no processo industrial de produtos destinados à exportação para o exterior. Não havendo razão de direito para a aplicação do parágrafo único do art. 100 do CTN, pronunciei pela procedência integral do lançamento.

Sala das Sessões, 12 de julho de 2010.

Fernando Luiz Saldanha
Conselheiro

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 18.866/10/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000159204-60
Impugnação: 40.010124022-65
Impugnante: Minerações Brasileiras Reunidas S/A-MBR
IE: 319001791.04-12
Proc. S. Passivo: Cláudia Horta de Queiroz/Outro(s)
Origem: DF/BH-3 - Belo Horizonte

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

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

Versa o presente lançamento acerca da imputação fiscal de falta de recolhimento do ICMS devido, durante o período de janeiro de 2003 a dezembro de 2007, apurado mediante recomposição de conta gráfica, em decorrência do aproveitamento de créditos do imposto relativos à aquisição de materiais tidos pelo Fisco como de uso e consumo.

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 partir de novembro de 2003).

Importante registrar as alegações da Impugnante no sentido de que item de igual utilização em equipamentos para o transporte e a movimentação de materiais da atividade de mineração já foi objeto de julgamento no Conselho de Contribuintes, tendo a decisão consubstanciada no Acórdão 14.618/00/1ª concluído “... *de forma inequívoca que os insumos empregados no transporte/movimentação de materiais na atividade de mineração são entendidos como produto intermediário...*”. Conclui que não haveria como vedar a utilização de créditos de ICMS de pneus, câmaras de ar e outros, cujo objetivo é o mesmo e que a exigência contida no presente Auto de Infração seria uma ofensa ao princípio da segurança jurídica.

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:

.....

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

.....

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

.....

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

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

.....

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

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

.....”(grifos não constam do original)

Consoante previsto na Instrução Normativa SLT nº 01/86, o conceito de produto intermediário, para efeito do crédito do imposto, é aquele que empregado diretamente no processo de industrialização, seja integrado ao novo produto. Foi definido ainda, por extensão, o conceito de produto intermediário como aquele que, embora não se integrando ao novo produto, seja consumido, imediatamente e integralmente, no curso da industrialização.

Prosseguindo, o ato normativo diz que, por consumo imediato, entende-se o consumo direto no processo de industrialização, ou seja, em um ponto qualquer da linha de produção, mas nunca marginalmente ou em linhas independentes, e na qual o produto tiver o caráter de indiscutível essencialidade na obtenção do novo produto.

Noutra vertente, por consumo integral, entende-se o exaurimento de um produto individualizado na finalidade que lhe é própria, ou seja, o consumo ou desgaste, contínuo, gradativo e progressivo, na linha de industrialização, até resultar

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

acabado, esgotado ou inutilizado, por força do cumprimento da finalidade específica no processo, sem comportar recuperação ou restauração.

Pelas normas estaduais, não se consideram consumidos imediata e integralmente os produtos, tais como ferramentas, instrumentos ou utensílios que, embora se desgastem ou deteriorem no processo de industrialização, não se esgotam de maneira contínua, gradativa e progressiva, até o completo exaurimento, na linha de produção.

Também não se consideram consumidos imediata e integralmente os produtos, tais como partes e peças de máquina, aparelho ou equipamento, pelo fato de não se constituírem em produto individualizado, mas apenas componentes de uma estrutura estável e duradoura, cuja manutenção naturalmente pode importar na substituição das mesmas.

De acordo com a Instrução Normativa SLT n° 01/86, excepcionam-se as partes e peças que, mais que meros componentes de máquina, aparelho ou equipamento, desenvolvem atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção, em contato físico com o produto que se industrializa, o qual importa na perda de suas dimensões ou características originais, exigindo, por conseguinte, a sua substituição periódica em razão de sua inutilização ou exaurimento, embora preservada a estrutura que as complementa ou as contém.

Nesse sentido, os materiais apontados no presente feito fiscal, em sua maioria, não se enquadram no conceito de produto intermediário definido pela Instrução Normativa SLT n° 01/86, uma vez que é fato incontroverso que os mesmos não se integram ao novo produto e/ou não se consomem imediata e integralmente no curso da industrialização.

Contudo, no caso de empresas do setor de mineração, não basta examinar apenas a Instrução Normativa SLT n° 01/86, mas também devem ser verificadas as regras contidas na Instrução Normativa SLT n° 01/01, a saber:

"INSTRUÇÃO NORMATIVA SLT N° 01/2001

Trata do conceito de produto intermediário, para efeito de direito ao crédito do ICMS, pelas empresas mineradoras.

O DIRETOR DA SUPERINTENDÊNCIA DE LEGISLAÇÃO E TRIBUTAÇÃO, no uso da atribuição que lhe é conferida pelo artigo 24 da Consolidação da Legislação Tributária do Estado de Minas Gerais (CLTA/MG), aprovada pelo Decreto n.º 23.780, de 10 de agosto de 1984, e

considerando que, para efeito de apuração do valor do ICMS a pagar, será abatido o imposto incidente nas operações realizadas no período, sob a forma de crédito, dentre outros valores, o valor do imposto correspondente à entrada do produto intermediário;

considerando que o produto intermediário é aquele que, empregado diretamente no processo de extração

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

e industrialização de minérios, integra-se ao novo produto;

considerando que, por extensão, produto intermediário é também o que, embora não se integrando ao novo produto, é consumido, imediata e integralmente, no processo da extração ou industrialização;

considerando que o processo de extração tem início com a fase de desmonte (arriamento do minério ou do estéril de sua posição rochosa inicial, de maneira a se obter um amontoado de minério ou de estéril totalmente desagregado de suas rochas naturais) e termina com a fase de estocagem;

considerando as controvérsias que têm envolvido a conceituação extensiva de produto intermediário e que o ponto essencial de divergência se prende às dificuldades verificadas na precisa identificação da efetiva participação do produto no processo desenvolvido;

considerando que, estudos desenvolvidos motivaram a revisão de conceitos, RESOLVE:

Art. 1º - Por processo produtivo desempenhado por empresas mineradoras entende-se aquele compreendido entre a fase de desmonte da rocha ou remoção de estéril até a fase de estocagem, inclusive a movimentação do minério do local de extração até o de beneficiamento ou estocagem.

Art. 2º - Para efeitos de crédito no imposto, considera-se produto intermediário, observado o disposto na Instrução Normativa SLT n.º 01, de 20 de fevereiro de 1986, todo o material consumido nas fases do processo desenvolvido pelas empresas mineradoras, tais como: broca, haste, manto (correia transportadora), chapa de desgaste, óleo diesel, tela de peneira, filtro, bola de moinho, amido, amina/soda cáustica, dentre outros, consumidos na lavra, na movimentação do material e no beneficiamento.

Art. 3º - Esta Instrução entra em vigor na data de sua publicação e revoga as disposições em contrário."

À luz das normas acima transcritas fica claro que o processo de extração tem início com a fase de desmonte e termina com a fase de estocagem. Assim, os pneus e utilizados nos "caminhões fora de estrada" e nas "pás carregadeiras", estão inseridos neste contexto, sendo, portanto, devido o crédito do imposto em relação às suas aquisições.

Não bastasse a situação relativa a estes materiais que devem ter seu crédito garantido por força das normas estaduais de regência de matéria em todo o período autuado, também deve ser feita uma distinção no caso dos autos para os demais produtos em relação ao período até 13 de agosto de 2007.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Isto porque, em face da norma albergada na Lei Complementar n.º 87/96, por se tratar de contribuinte exportador, o RICMS/02 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 na norma geral da 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 semi-elaborados, destinados à exportação para o exterior;"

Verificadas as normas que regem a matéria é possível perceber com clareza que, para as empresas industriais não exportadoras, o creditamento se restringe à aquisição de matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem. Por outro lado, em se tratando de exportação, permitia-se a apropriação de créditos inerentes aos produtos de uso e consumo utilizados no processo industrial.

Existindo a diferença no Regulamento do ICMS mineiro, é razoável o entendimento de que o material de uso/consumo mencionado não é produto intermediário, caracterizando-se exatamente por aquele que não atende aos ditames da Instrução Normativa SLT n.º 01/86, mas que está vinculado ao processo produtivo.

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, em tese, pelo menos 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 Recorrida se mostram corretos.

Por outro lado, é visível que a ação fiscal trouxe uma interpretação diferenciada, realizada após a revogação dos dispositivos relativos aos exportadores, sendo claro que, durante os exercícios de 2003 até 2007, outros Agentes do Fisco admitiram os creditamentos na forma realizada pela Impugnante, 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.

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 12 de 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.

Além do acima citado cumpre também destacar que as normas contidas no Decreto nº 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:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

“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 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.

Diante disso, julgo parcialmente procedente o lançamento para excluir, também, a exigência do ICMS em relação às entradas ocorridas até 13/08/07 na proporção das exportações, e as exigências relativas a pneus utilizados nos caminhões fora de estrada e nas pás carregadeiras

Sala das Sessões, 12/07/10.

**Luciana Mundim de Mattos Paixão
Conselheira**