

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 3.528/10/CE Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000157233-71  
Recurso de Revisão: 40.060124618-60  
Recorrente: Fazenda Pública Estadual  
Recorrida: V & M do Brasil SA  
IE: 062000051.00-83  
Proc. S. Passivo: Maria das Graças Lage de Oliveira/Outro(s)  
Origem: DF/BH-3 - Belo Horizonte

### **EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - MATERIAL DE USO E CONSUMO. Imputação fiscal de aproveitamento indevido de créditos de ICMS provenientes de aquisições de materiais destinados ao uso ou consumo, ou seja, que não se caracterizam como intermediário, uma vez que não se integram ao novo produto e/ou não se consomem imediatamente e integralmente no curso da industrialização. Exigências de ICMS, multa de revalidação e da Multa Isolada capitulada no art. 55, XXVI da Lei nº 6763/75. Entretanto, uma vez restar comprovado nos autos que os produtos estão vinculados ao processo produtivo e os créditos foram apropriados na proporção das exportações realizadas em cada período de apuração, legítimas as referidas parcelas de crédito de ICMS. Recurso conhecido e não provido. Decisões unânimes.**

### **RELATÓRIO**

Versa a autuação ora discutida em sede recursal acerca da imputação fiscal de aproveitamento de crédito de ICMS lançados no campo “Outros Créditos” dos livros Registro de Apuração do ICMS e, correspondentemente, nos campos 068 das DAPIs (Outros Créditos – Créditos Extemporâneos) durante o período de janeiro de 2002 a dezembro de 2003, exceto o mês de julho de 2003 em que não houve nenhum lançamento.

Exigências de ICMS, Multas de Revalidação e Isolada previstas na Lei nº 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI.

Apreciando o lançamento a 3ª Câmara, em decisão consubstanciada no Acórdão n.º 18.986/09/3ª, pelo voto de qualidade, indeferiu requerimento de juntada de documentos. Vencidos os Conselheiros Luiz Fernando Castro Trópia (Revisor) e Sauro Henrique de Almeida, que o deferiam. Também à unanimidade, em preliminar, foi indeferido o pedido de perícia e, no mérito, julgado improcedente o lançamento, cancelando-se integralmente as exigências fiscais ao entendimento de que no período da autuação o creditamento em questão era admitido por força da legislação mineira.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Inconformada, a Fazenda Pública Estadual interpõe, tempestivamente, e por intermédio de procurador legalmente habilitado, o Recurso de Revisão de fls. 263/274, afirmando que a decisão recorrida revela-se divergente da decisão consubstanciada nos Acórdãos n.ºs 16.971/05/1ª, 18.201/07/1ª e 17.074/05/3ª e argumentando, em síntese:

- em face do que dispunha a legislação tributária mineira, vedou-se, na decisão do Acórdão 17.074/05/3ª, o creditamento pretendido, em hipótese como a que se discute no presente recurso;

- no caso dos autos, o Contribuinte aproveitou extemporaneamente créditos de ICMS oriundos da aquisição de material de uso e consumo, no período de janeiro de 2002 a dezembro de 2003;

- o Fisco esclareceu às fls. 249/250 a situação fática jurídica dos autos;

- em face da legislação citada pelo Fisco não tem o Contribuinte direito ao creditamento pretendido.

Requer, ao final, o provimento do recurso, para que, cassando-se a r. decisão recorrida, tenha-se o lançamento tributário por procedente.

A Recorrida apresenta suas contra razões às fls. 282/293, resumidamente, aos argumentos seguintes:

- a Fazenda Estadual não traz em suas razões recursais qualquer fato ou direito suficiente para levar à procedência do recurso, uma vez que o mesmo tem fulcro em decisões paradigmáticas já superadas à luz das recentes e irrefutáveis decisões da Egrégia Câmara Especial;

- o Acórdão n.º 16.971/05/1ª refere-se a contribuinte não exportador, portanto, não se aplica ao caso por se tratar de matéria diversa;

- da mesma forma o Acórdão n.º 18.201/07/1ª não se refere a crédito de mercadoria consumida no processo produtivo de mercadoria destinada a exportação;

- em que pese o Acórdão 17.074/05/3ª tratar de créditos relativos à aquisição de mercadoria para uso e consumo utilizado na industrialização de produtos exportados, a tese fiscal se encontra vencida, pois a citada decisão já foi superada pelas recentes decisões da Câmara Especial dentre as quais os Acórdãos 3.395/08/CE e 3.396/08/CE;

- o crédito aproveitado refere-se às produtos consumidos no processo industrial de mercadorias destinadas ao exterior e tem respaldo na Lei Complementar n.º 87/96 que dá tratamento diferenciado aos contribuintes exportadores;

- não pode ser confundida a norma genérica de crédito com a disposição específica de manutenção dos créditos dos exportadores;

- embora o crédito das mercadorias destinadas ao uso e consumo, genericamente esteja prorrogado para 2011 o direito de se creditar das mercadorias consumidas no processo industrial de mercadorias destinadas ao exterior está garantido desde a sua edição original e não foi alterada por norma posterior;

- o feito fiscal pretende retroagir o art. 1º do Decreto n.º 44.596/07 que objetiva obstaculizar o crédito da mercadoria consumida no processo industrial de

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

mercadorias destinadas ao exterior, ao revogar os dispositivos regulamentares que asseguravam este crédito;

- após a publicação do Decreto n.º 44.596/07 houve a revogação da previsão estadual de manutenção dos créditos das mercadorias consumidas no processo industrial de bens destinados ao exterior, entretanto, tal dispositivo não tem o condão de obstaculizar os aproveitados por contrariar a Lei n.º 6.763/75, a Lei Complementar n.º 87/96 e o princípio constitucional da irretroatividade da norma tributária.

Pede, ao final, a manutenção da decisão recorrida.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 294/301, opina em preliminar, pelo conhecimento do Recurso de Revisão e, quanto ao mérito, pelo seu provimento.

Em sessão realizada em 02 de julho de 2009 a Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, deferiu o requerimento de adiamento do julgamento por motivo de viagem do Patrono da Recorrida e, em 17 de julho de 2009, também à unanimidade, retirou-o de pauta devolvendo-o ao NATP, para novo pautamento.

### **DECISÃO**

#### **Da Preliminar**

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

#### **“SEÇÃO IX DO RECURSO DE REVISÃO**

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

.....  
II - no caso de PTA submetido ao rito ordinário, quando a decisão recorrida seja divergente, quanto à aplicação da legislação tributária, de outra proferida por câmara do Conselho de Contribuintes;

§ 1º Não ensejará recurso de revisão:

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

a) questão preliminar, exceto a referente à desconsideração do ato ou negócio jurídico;

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II - a decisão relativa ao cancelamento ou redução de multa isolada, pelo órgão julgador, conforme estabelecido em lei.

.....”

Superada, de plano, a condição de admissibilidade referente ao rito processual, capitulada no inciso II do art. 163 do RPTA/MG, acima transcrito, cumpre verificar o atendimento, também, da segunda condição estatuída no citado dispositivo legal, relativa à divergência jurisprudencial.

Após análise dos autos e inteiro teor dos acórdãos indicados como divergentes, é possível verificar assistir razão à Recorrente, eis que a decisão consubstanciada no Acórdão n.º 17.074/05/3ª refere-se à situação que se coaduna com o caso tratado no presente processo.

O Acórdão n.º 17.074/05/3ª, indicado como paradigma pela Recorrente (fls. 275/279), além de tratar de autuação relativa a estorno de créditos de ICMS decorrentes da aquisição de materiais destinados ao uso e consumo na produção de mercadorias posteriormente exportadas, mesma matéria ora examinada, contém a mesma discussão da decisão recorrida quanto a possibilidade de apropriação proporcional dos referidos créditos.

Contudo, apesar das matérias tratadas e das situações fáticas serem idênticas, as decisões foram em sentidos opostos, pois no acórdão recorrido permitiu-se a apropriação dos créditos proporcionalmente às exportações realizadas, enquanto no acórdão paradigma não se admitiu a apropriação de tais créditos, ainda que os bens produzidos fossem destinados ao mercado externo. Caracterizou-se, assim, a divergência na aplicação da legislação tributária, relativamente a este paradigma.

Cumpra aqui destacar que a Recorrida argui que, embora a decisão contida no Acórdão n.º 17.074/05/3ª trate da mesma matéria dos presentes autos, a mesma já não representa o posicionamento dominante do Conselho de Contribuintes, levando, por corolário, ao não conhecimento do recurso interposto pela Fazenda Pública.

Contudo, ainda que se entenda o posicionamento da Recorrida quanto a questão, as normas estaduais apenas vedam o conhecimento do recurso na hipótese da própria decisão apresentada como paradigma ter sido objeto de reforma, o que não ocorreu.

Também ao caso não se aplicaria o disposto no art. 165, inciso II do RPTA/MG o qual estabelece que não será conhecido o Recurso de Revisão que versar, exclusivamente, sobre questão iterativamente decidida ou sumulada pelo Conselho de Contribuintes ou solucionada em decorrência de ato normativo. Isto se dá porque, na verdade, embora existam várias decisões do Conselho de Contribuintes diversas daquela espelhada no Acórdão n.º 17.074/05/3ª, também existem decisões no mesmo sentido daquele.

No que tange aos acórdãos indicados como divergentes pela Recorrente de n.ºs 16.971/05/1ª e 18.201/07/1ª (cópias às fls. 302/314), apesar de se referirem a estorno de créditos de materiais destinados ao uso e consumo do estabelecimento, as questões neles apreciadas são distintas da ora discutida.

Veja-se que nestes dois acórdãos não há informação de que os materiais cujo crédito foi questionado pela Fiscalização tenham sido utilizados no processo de industrialização de produtos que seriam destinados à exportação e nem indicação de que as empresas, então Impugnantes, sejam exportadoras habituais. Portanto, considerando que as situações fáticas desses dois últimos acórdãos paradigmas são diferentes daquela constante da decisão recorrida, não se configura, em relação aos mesmos, a alegada divergência jurisprudencial.

Diante disso, encontra-se atendida a segunda condição prevista no inciso II do art. 163 do RPTA/MG, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, atendendo a exigência de preenchimento cumulativo das condições, conforme previsto no referido dispositivo legal, devendo ser conhecido o presente Recurso de Revisão por configurados seus pressupostos de admissibilidade.

### **Do Mérito**

Cumprido ressaltar que, nos termos do art. 168 do RPTA/MG, admitido o Recurso de Revisão, devolve-se à Câmara Especial o conhecimento de toda a matéria nele versada.

Assim, compete à Câmara Especial analisar a imputação fiscal de aproveitamento de crédito de ICMS lançados no campo “Outros Créditos” dos livros Registro de Apuração do ICMS e, correspondentemente, nos campos 068 das DAPIs (Outros Créditos – Créditos Extemporâneos) durante o período de janeiro de 2002 a dezembro de 2003, exceto o mês de julho de 2003 em que não houve nenhum lançamento.

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

Embora efetivamente demonstrada a divergência jurisprudencial a decisão recorrida não merece reforma pelo próprios fundamentos da decisão da Câmara “a quo”.

Importante registrar que o trabalho elaborado pelo Fisco não identificou cada produto objeto do creditamento por ele considerado indevido, bem como não cuidou de demonstrar a função específica destes produtos na atividade industrial da Recorrida, mas sim em identificar, mediante intimação, a natureza dos créditos escriturados extemporaneamente.

Atendendo a intimação do Fisco, a Recorrida apresentou a declaração de fl. 10, esclarecendo “*que os valores lançados mensalmente na linha 68 da DAPI referem-se a créditos de ICMS pela aquisição de mercadorias adquiridas para consumo em processo de produção de produtos industrializados destinados à exportação conforme previsto no artigo 70, inciso III c/c o artigo 66, inciso VI, da Parte Geral, do Regulamento do ICMS*”.

Também o Fisco, no “Relatório Fiscal” anexo ao Auto de Infração (fl. 08) diz textualmente que “*na realidade, foi apurado que se trata de materiais de uso e consumo (bens de uso e consumo) do estabelecimento e não de matérias-primas ou*

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

*produtos intermediários que se integram ao produto final ou que de alguma forma, em conato com o produto em elaboração, se desgastam imediata e integralmente.”*

Estes dados são importantes para delimitar a extensão da discussão posta nos presentes autos. Assim, com base nestes dados, tem-se que o lançamento está centrado na tese de impossibilidade da ora Recorrida se creditar dos materiais denominados de uso e consumo, em porções proporcionais às exportações de produtos industrializados.

Desta forma, a discussão sobre a finalidade do produto não se mostra relevante, por não ser este o ponto de partida do Fisco.

Mas, mesmo assim, a Assessoria do CC/MG decidiu por exarar despacho interlocutório, para que a Recorrida carresse aos autos as informações sobre os produtos e finalidade no processo.

Em cumprimento ao referido despacho interlocutório, às fls. 211/220, a Recorrida apresentou planilha relativamente aos créditos apropriados no mês de janeiro/02.

Embora não seja esta a matéria posta à discussão, repita-se pela importância, cumpre registrar que a análise da lista de produtos mencionados na planilha de fls. 211/220, conduz à conclusão de que estes são peças de reposição de máquinas e equipamentos e pequenas ferramentas. Portanto, não se vislumbra dentre os produtos cujo crédito foi aproveitado pela Recorrida a presença de produtos típicos da área administrativa, de equipamentos de proteção individual ou materiais vinculados à construção civil.

A legislação que rege a matéria, presente no RICMS/96, com igual conteúdo no RICMS/02, assim dispõe:

### **RICMS/96:**

“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:

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Consoante previsto na Instrução Normativa SLT n° 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 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 deterioreem 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 na planilha, 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.

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

"Art. 66 - .....  
Parágrafo primeiro - Também ensejará o aproveitamento sob a forma de crédito:

## 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.

.....  
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/96 prescreve:

"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."

Por sua vez, o Regulamento de 2002, ao tratar das possibilidades de utilização de crédito, assim pronunciou:

"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, permite-se 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 são ainda admitidos aos estabelecimentos com foco exclusivamente nacional.

A título de exemplo, o disposto no inciso VII do art. 66 do RICMS/02, com igual redação no RICMS/96, que 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 12 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.

Embora não seja objeto da divergência e, nem tenha sido abordado no Recurso em análise, é importante deixar aqui o registro feito na decisão recorrida, quanto ao relato do Fisco, de que a Recorrida não teria identificado a correta proporção das exportações em relação ao montante das operações praticadas e, mesmo após a demonstração efetuada, em relação ao mês de julho/02, aponta divergência no cálculo.

No que pertine a este fato deve ser mantido integralmente o entendimento da decisão recorrida, pois esta matéria não está presente no lançamento, e o Fisco não a abordou no relatório do Auto de Infração assim como transcrito acima. Desta forma, no curso do processo não é possível a inclusão desta "nova" irregularidade.

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 2002 até 2007, outros Agentes do Fisco admitiram os creditamentos na forma realizada pela Recorrida, amparados pelas normas em vigor à época, convalidando, com este procedimento, a apuração proporcional efetuada.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Além do mais, os cálculos do Fisco que apontaram a suposta divergência, também não foram esclarecedores, pois do montante de saídas, devem ser expurgados os valores relativos a quaisquer parcelas que não façam parte do faturamento da empresa, como transferência de material de uso e consumo e saídas de bens do ativo imobilizado, que podem estar inseridas nos itens “outras” saídas, que no exemplo dado (julho/02) atingiram aproximadamente dez milhões de reais.

Por todo o exposto, merece ser mantida a decisão recorrida pelos seus próprios fundamentos.

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em conhecer do Recurso de Revisão em relação ao Acórdão nº 17.074/05/3ª. No mérito, também à unanimidade, em negar provimento ao recurso. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Célio Lopes Kalume. Pela recorrida sustentou oralmente o Dr. Marcelo Jabour Rios. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Roberto Nogueira Lima (Revisor), André Barros de Moura, Edwaldo Pereira de Salles e Luiz Fernando Castro Trópia.

**Sala das Sessões, 19 de março de 2010.**

**Mauro Heleno Galvão**  
**Presidente**

**Luciana Mundim de Mattos Paixão**  
**Relatora**