

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 3.607/10/CE Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000159156-87  
Recurso de Revisão: 40.060125155-87  
Recorrente: Fazenda Pública Estadual  
Recorrida: BMB Belgo Mineira Bekaert Artefatos de Arame Ltda  
IE: 712176310.01-88  
Proc. S. Passivo: Mônica de Barros/Outro(s)  
Origem: DF/Belo Horizonte - DF/BH-3

### ***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 e das Multas de Revalidação e Isolada capitulada na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI. Entretanto, por se tratar de produtos adquiridos para utilização em processo produtivo de mercadorias destinadas à exportação, deve ser mantida a exclusão realizada pela Câmara “a quo” relativa às aquisições anteriores à revogação do inciso VI do art. 66 da Parte Geral do RICMS/02, dispositivo este que permitia expressamente o aproveitamento dos referidos créditos na proporção das exportações realizadas em cada período de apuração. Recurso de Revisão conhecido e não provido. Decisões unânimes.**

### ***RELATÓRIO***

#### **Da Autuação**

Versa o presente lançamento acerca da imputação fiscal de apropriação indevida de crédito do imposto destacado em notas fiscais concernentes à aquisição de material de uso e consumo. Tais créditos foram lançados no livro Registro de Apuração do ICMS - LRAICMS como extemporâneos e outros créditos e foram levantados mediante conferência de livros fiscais do período de julho 2005 a março de 2008.

A partir de tal imputação foi feita a recomposição de conta gráfica apurando-se recolhimento insuficiente do ICMS.

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

#### **Da Decisão Recorrida**

Em decisão consubstanciada no Acórdão n.º 18.323/09/2ª (fls. 198/206) por maioria de votos, a 2ª Câmara de Julgamento julgou parcialmente procedente o

lançamento, para excluir as exigências anteriores a 14 de agosto de 2007. Vencido, em parte, o Conselheiro Antônio César Ribeiro (Revisor), que ainda mantinha a exigência apenas do ICMS para o período posterior a 13 de agosto de 2007, com base no art. 100, parágrafo único do Código Tributário Nacional.

### **Do Recurso da Fazenda Pública Estadual**

Inconformada, a Fazenda Pública Estadual interpõe, tempestivamente, por intermédio de procurador legalmente habilitado o Recurso de Revisão de fls. 209/232, em síntese, aos fundamentos seguintes:

- para melhor compreensão do tema, é necessário que se tenha em vista a existência, na Lei Complementar n.º 87/96, de normas jurídicas, relativamente à matéria, de diferentes naturezas: disciplinamento do inciso II do § 2º do art. 155 da Constituição da República; disciplinamento da amplitude (o método) do direito ao crédito (art. 155, § 2º, XII, "c"); e em relação à vigência;

- tal e qual se dá com a Constituição, os §§ 1º e 3º do art. 20 e os incisos I e II e o § 2º do art. 21 da Lei Complementar n.º/96, não tratam da abrangência do creditamento (se físico, financeiro ou misto), mas apenas reproduzem ou disciplinam o contido no inciso II do § 2º do art. 155 da Carta Magna;

- a regra (ampla) de aproveitamento de créditos não está no § 3º do art. 20 e nem nos incisos I e II e no § 2º do art. 21 da Lei Complementar n.º 87/96, mas no *caput* do art. 20, suficientemente genérico para contemplar todas as hipóteses;

- relativamente ao uso e consumo, por força da norma de vigência, a abrangência do *caput* do art. 20 ficou parcialmente tolhida;

- a lei, quando redigida em seus artigos inaugurais, não considerava a proibição, mas a permissão, dos créditos de uso e consumo, mas impôs a restrição;

- a expressão integração ou consumo em processo de produção, quando utilizada na lei complementar, nada tem a ver com o universo do creditamento, pois apenas aparece no que intitula-se "disciplinamento do inciso II do § 2º do art. 155";

- tratando-se de exportações, os créditos permitidos são exatamente os mesmos admitidos para as demais operações, com as únicas ressalvas quanto à amplitude e ao contido no inciso II do § 2º do art. 155;

- o art. 32 da Lei Complementar n.º 87/96 também é cláusula de vigência e refere-se, no inciso II, ainda que sem mencioná-las, às exceções constantes dos §§ 1º e 3º do art. 20, bem como dos incisos I e II e do § 2º do art. 21;

- o RICMS/MG, utilizando-se de técnica diferente da técnica da lei complementar, tratou em dois incisos a mesma regra (dando ao intérprete desavisado a impressão de existência de possíveis diferenças que não existem);

- na verdade, a "grande novidade" do regulamento, em comparação com a lei complementar, é a introdução da terminologia referente aos chamados produtos intermediários;

- a linguagem fiscal atual da legislação mineira refere-se a uso e consumo como categoria diversa dos produtos intermediários;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- a figura "produto intermediário" não existe na lei complementar e não existia em Minas Gerais, enquanto imperou o método puro do "crédito físico". A partir da inteligência que veio a consubstanciar a Instrução Normativa n.º 01/86, parte do "uso e consumo" passou a dar crédito por liberalidade do Estado de Minas Gerais;

- cita decisão do Supremo Tribunal Federal que não permitiu o crédito de consumo de energia elétrica e do Superior Tribunal de Justiça acerca do direito ao creditamento dos serviços de comunicação;

- em Minas Gerais, repetiu-se a mesma linha outrora adotada, ao se conceder, por juízo de conveniência e oportunidade, créditos às mineradoras, por meio da Instrução Normativa SLT n.º 01/01;

- o inciso VI do art. 66 do Regulamento, portanto, é apenas fruto desta "tradição" mineira de considerar a existência da categoria dos produtos intermediários e equipará-los, para fins de crédito, às matérias-primas e ao material de embalagem;

- neste contexto, a exceção contida no inciso III do art. 70 do RICMS/02, vigente à época da autuação, ao se referir a "uso e consumo" estava, em decorrência da melhor interpretação sistemática, se reportando aos produtos intermediários;

- a interpretação das normas mineiras demonstra a existência de duas regras e duas exceções diferentes. A primeira exceção refere-se apenas aos produtos exportados; a segunda, a todas as industrializações;

- a expressão "consumo em processo de industrialização" se refere à categoria produtos intermediários (e, obviamente, à própria matéria-prima) e não ao gênero uso e consumo;

- em pelo menos duas oportunidades, o Superior Tribunal de Justiça (cuja missão precípua é interpretar a lei federal) já tratou do tema, consignando o entendimento de que apenas quando se der a eficácia prevista na Lei Complementar n.º 87/96 é que os contribuintes terão direito ao crédito das mercadorias consumidas pelo estabelecimento, ainda que relacionadas com o processo industrial e, mesmo durante a vigência da lei complementar, apenas geram crédito matérias-prima, produto intermediário e material de embalagem;

- cita as Consultas de Contribuintes n.ºs 214/08, 213/07 e 017/08 para demonstrar o atual e predominante entendimento da SEF sobre o tema;

- não há de se cogitar a aplicação do art. 100 do Código Tributário Nacional, pois não existem práticas reiteradas da Administração Tributária, ao contrário, diversos Autos de Infração foram lavrados repudiando o comportamento dos contribuintes que aproveitaram os créditos tais como os aqui tratados;

- o art. 100 trata de normas complementares das leis e decretos, não cogitando de normas substitutivas;

- para o efeito de cabimento do recurso, aponta os Acórdãos n.ºs 17.064/05/3ª e 17.074/05/3ª, que entende conterem decisões divergentes da recorrida.

Ao final, faz um resumo de suas alegações e pede o conhecimento e provimento de seu recurso, restabelecendo-se integralmente as exigências.

**Das Contrarrazões**

A Recorrida apresenta, por procuradores regularmente constituídos, suas contrarrazões às fls. 245/259, resumidamente aos fundamentos seguintes:

- não procedem os argumentos, carecendo a decisão parcialmente favorável ao contribuinte de reforma apenas se for para exclusão integral do crédito tributário;

- o Estado de Minas Gerais, no mesmo espeque da Lei Kandir, permitiu no próprio RICMS o aproveitamento de crédito relativo a bens de uso e consumo relativos à produção de mercadorias destinadas à exportação;

- a interpretação é literal, pois é evidente que o dispositivo regulamentar buscou autorizar o creditamento do material de uso e consumo adquirido para produzir mercadorias destinadas ao exterior;

- porém, em respeito à boa fé, é preciso salientar que o inciso VI do art. 66 foi revogado pelo Estado de Minas Gerais, implicando em reconhecimento tácito de que, até aquele período, era realmente legítimo o aproveitamento de crédito relativo a materiais de uso e consumo por parte de contribuinte cuja produção destina-se ao exterior e que o creditamento, no mínimo, segundo entendimento fiscal, deveria ser mantido até 13 de agosto de 2007, momento do fim da vigência do citado artigo;

- considerando que o Estado mudou seu entendimento para restringir os créditos, requer seja extinto o montante do crédito tributário relativo ao período de julho de 2005 a 13 de agosto de 2007, em respeito ao art. 66, inciso VI do RICMS/02;

- as decisões apresentadas como paradigmas foram tomadas por maioria de votos, o que já denotava a mudança de entendimento que ocorreria neste Conselho, pois ambos os acórdãos são de 2005, e é farta a jurisprudência posterior com entendimento diametralmente oposto como demonstram os Acórdãos n.ºs 17.420/05/1ª, 16.880/06/2ª, 18.566/08/3ª, 3.364/08/CE, 3.365/08/CE e 3.395/08/CE;

- é insubsistente o Recurso de Revisão, devendo no mínimo ser mantida a exclusão parcial do crédito tributário operada pela decisão recorrida;

- o Recorrente reabriu o debate de pontos já decididos, como a aplicação do art. 100, parágrafo único do Código Tributário Nacional, pelo que trata destes pontos;

- ao organizar o sistema tributário nacional, nosso legislador procurou indubitavelmente incentivar a exportação de produtos industrializados e, na seara da tributação de circulação de mercadorias e serviços, a própria Constituição da República, estabeleceu uma imunidade e, na mesma esteira, buscou o legislador incentivar a exportação de produtos industrializados através de aproveitamento de crédito de materiais de uso e consumo adquiridos pelo contribuinte na Lei Complementar 87/96;

- cita o Acórdão n.º 18.104/08/2ª;

- as normas complementares, os "atos normativos das autoridades administrativas", "são formalmente atos administrativos, mas materialmente são leis", portanto, geram efeitos vinculantes e o império de sua observação;

- o aproveitamento de crédito relativo aos materiais de uso e consumo nos termos dos arts. 20 e 32 da Lei Kandir e dos arts. 66 e 70 do RICMS/02, à guisa do seu

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

fundamento em legislação complementar e mesmo do próprio império da não-cumulatividade do ICMS tal qual colocado pela nossa Magna Carta, constituiu norma complementar da lei - prática reiterada da administração fazendária;

- a Belgo Siderurgia S/A, empresa de seu grupo, consultou a Diretoria de Orientação e Legislação Tributária da SEFAZ/MG exatamente sobre este tipo de aproveitamento de crédito, resultando na Consulta nº 003/07, que não só acata o entendimento da empresa, como alerta que a "questão encontra-se expressamente disciplinada no inciso VI do art. 66 da Parte Geral do RICMS/02";

- só 22 meses depois a DOLT modificou seu entendimento, o que culminou na revisão da Consulta de Contribuinte nº 003/07, mas não pode esta modificação brusca de entendimento retroagir no tempo, lado outro, estaríamos diante de afronta inconcebível à segurança jurídica;

- cita o art. 146 do Código Tributário Nacional;

- é imperioso o cancelamento do crédito tributário constante da pretensão fiscal, pois concerne a fatos anteriores à mudança de critério jurídico;

- a multa aplicada não é devida, pois não há ato ilícito a ensejar a pena; não houve qualquer prejuízo ao Erário Mineiro e seu percentual é confiscatório, não razoável e nem proporcional;

- uma das formas de norma complementar prevista na legislação tributária consiste nas "práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas";

- compreendendo o art. 100 do Código Tributário Nacional à luz do art. 146 do mesmo diploma legal, não será possível a cobrança de multa isolada no caso em epígrafe vis-à-vis o período no qual seguiu a orientação da Consulta 003/07 que abarca todo o período autuado;

- não poderia ser aplicada qualquer multa, pois, no mínimo, seguiu uma prática reiterada da Fiscalização e sua observância não dá ensejo à aplicação de penalidades, conforme determina o parágrafo único do art. 100 do Código Tributário Nacional, devendo ser determinado o cancelamento da multa isolada.

Ao final, pede a improcedência do Recurso de Revisão em comento, confirmando a jurisprudência pacificada deste Conselho para excluir do crédito tributário o montante relativo ao período de julho de 2005 a 13 de agosto de 2007 e, sucessivamente, como o Recorrente reconsiderou outras questões afeitas da decisão proferida pela 2ª Câmara, requer seja cancelado o Auto de Infração na sua integralidade.

### **Do Parecer da Assessoria do CC/MG**

A Assessoria do CC/MG se manifesta às fls. 260/269 pelo conhecimento e provimento do Recurso.

### **Da Instrução Processual**

Em sessão realizada em 18 de setembro de 2009 a Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, por maioria de votos, converteu o julgamento em diligência para que o Fisco identificasse os materiais de uso/consumo que tiveram seus créditos estornados, esclarecendo para cada um o local de utilização e sua função dentro do

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

processo produtivo da Autuada. Vencido o Conselheiro Roberto Nogueira Lima, que considerava desnecessária a diligência. Em seguida, vista às partes.

Às fls. 273/274 o Fisco se manifesta transcrevendo partes de peças dos autos para sustentar que a questão fática é incontroversa nos autos e pede esclarecimentos à Câmara.

É aberta vista à Recorrida dos documentos anexados aos autos (fls. 281/282) e esta se manifesta às fls. 286/289 em resposta a medida da Câmara aos fundamentos seguintes:

- nada tem a acrescentar ao que consta dos autos, pois a autuação não merece prevalecer;

- conforme a decisão recorrida, a 2ª Câmara excluiu as exigências relativas ao período anterior à revogação do inciso VI do art. 66 da Parte Geral do RICMS;

- a decisão foi contestada pelo Fisco em sede de Recurso de Revisão, sem cumprimento de sua admissibilidade, pois os acórdãos citados pelo Estado são de 2005, e é farta a jurisprudência posterior com entendimento diametralmente oposto;

- a Fiscalização não respondeu aos questionamentos e fez indagações ao Conselho de Contribuintes, portanto, cabe somente ao Conselho informar;

- somente não recorreu da parte que sucumbiu porque respeita a legislação processual e como não haviam decisões paradigmáticas, não fez - com a devida vênia - como o estado em protocolar um recurso incabível, contudo, jamais abrirá mão de reafirmar: o Estado de Minas Gerais, no mesmo espeque da Lei Kandir, permitia no próprio RICMS (art. 66, VI) o aproveitamento de crédito relativo a bens de uso e consumo relativos à produção de mercadorias destinadas à exportação;

- é preciso salientar que o inciso VI do art. 66 foi revogado pelo Estado de Minas Gerais e tal revogação implica no reconhecimento tácito de que, até aquele período, era realmente legítimo o aproveitamento de crédito relativo a materiais de uso e consumo por parte de contribuinte cuja produção destina-se ao exterior.

Ao final, requer, em coerência com o que já foi decidido, seja mantida a decisão pela extinção do montante do crédito tributário relativo ao período de julho de 2005 a 13 de agosto de 2007 e, *ad argumentandum*, caso seja dado o efeito devolutivo desejado pelo Estado em seu Recurso, requer seja cancelado o Auto de Infração.

A Assessoria do CC/MG se manifesta às fls. 292/301 pelo conhecimento e provimento parcial do Recurso impetrado pela Fazenda Pública Estadual.

---

### **DECISÃO**

Compete à Câmara analisar, em sede recursal, o lançamento consubstanciado no Auto de Infração em epígrafe lavrado diante da imputação fiscal de aproveitamento indevido de crédito do ICMS destacado em notas fiscais concernentes à aquisição de material de uso e consumo. Tais créditos foram lançados no livro Registro de Apuração do ICMS - LRAICMS como extemporâneos e outros créditos e foram

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

levantados mediante conferência de livros fiscais do período de julho 2005 a março de 2008.

A partir da imputação fiscal, foi feita a recomposição da conta gráfica apurando-se recolhimento insuficiente do ICMS.

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

### **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;

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 nos Acórdãos n.ºs 17.064/05/3ª e 17.074/05/3ª referem-se à situação que se coaduna com o caso tratado no presente processo.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Os Acórdãos n.º 17.064/05/3ª e 17.074/05/3ª, indicados como paradigmas pela Recorrente, além de tratarem 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 à possibilidade de apropriação proporcional dos referidos créditos.

Uma simples leitura das ementas e dos relatórios das decisões indicadas como paradigma demonstram a divergência jurisprudencial, senão veja-se:

### **“ACÓRDÃO Nº 17.064/05/3ª**

#### EMENTA:

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - MATERIAL USO E CONSUMO CRÉDITO EXTEMPORÂNEO. CONSTATOU-SE A APROPRIAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITOS DE ICMS DECORRENTE DE AQUISIÇÕES DE MATERIAIS DESTINADOS AO USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO, BEM COMO DE PARTE DE CRÉDITOS, DE MESMA ESPÉCIE, APROVEITADOS EXTEMPORANEAMENTE. NÃO ACOLHIDA A TESE DE DEFESA, FACE AS DISPOSIÇÕES CONTIDAS NA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA, QUE EXPRESSAMENTE VEDAM O CREDITAMENTO DE REFERIDOS MATERIAIS ATÉ 31 DE DEZEMBRO DE 2.006. LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO POR MAIORIA DEVOTOS.

#### RELATÓRIO:

A AUTUAÇÃO VERSA SOBRE APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DE ICMS DECORRENTES DE AQUISIÇÕES DE MATERIAIS DE USO E CONSUMO UTILIZADOS NA PRODUÇÃO DESTINADA A EXPORTAÇÃO PARA O EXTERIOR, LANÇADOS NO LIVRO REGISTRO DE APURAÇÃO DO ICMS - LRAICMS, MODELO P9, NO PERÍODO DE JULHO A OUTUBRO/2004, SENDO QUE NO MÊS DE AGOSTO/2004 FORAM INSERIDOS CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS, DE MESMA ESPÉCIE, RELATIVOS AOS MESES DE AGOSTO E SETEMBRO/1999.

### **ACÓRDÃO Nº 17.074/05/3ª**

#### EMENTA:

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - CONSTATOU-SE A APROPRIAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITOS DE ICMS DECORRENTE DE AQUISIÇÕES DE MATERIAIS DESTINADOS AO USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. NÃO ACOLHIDA A TESE DE DEFESA, FACE AS DISPOSIÇÕES CONTIDAS NA



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA, QUE EXPRESSAMENTE VEDAM O CREDITAMENTO DE REFERIDOS MATERIAIS ATÉ 31 DE DEZEMBRO DE 2.006. LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO POR MAIORIA DE VOTOS.

.....  
RELATÓRIO:

A AUTUAÇÃO VERSA SOBRE APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DE ICMS DECORRENTES DE AQUISIÇÕES DE MATERIAIS DE USO E CONSUMO UTILIZADOS NA PRODUÇÃO DESTINADA A EXPORTAÇÃO PARA O EXTERIOR, LANÇADOS NO LIVRO REGISTRO DE APURAÇÃO DO ICMS - LRAICMS, MODELO P9, NOS MESES DE NOVEMBRO/2004, JANEIRO E FEVEREIRO/2005, SENDO QUE PARTE DO CRÉDITO SE REFERE A APROVEITAMENTO INDEVIDO E EXTEMPORÂNEO, CONCERNENTE AO PERÍODO DE NOVEMBRO/1999 A FEVEREIRO/2000. “

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 nos acórdãos paradigmas 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 estes paradigmas.

Cumpra aqui destacar que a Recorrida argui que, embora a decisão contida nos Acórdãos n.ºs 17.064/05/3ª e 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 nos Acórdãos n.ºs 17.064/05/3ª e 17.074/05/3ª, também existem decisões no mesmo sentido daquele.

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, cumprindo 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**

Cumprе 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.

Portanto, de pronto já se registra que esta decisão não tratará da matéria à luz do Decreto nº 45.388, de 2 de junho de 2010, publicado no Diário Oficial do Estado – “Minas Gerais” de 03 de junho de 2010, 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 semi-elaborado, destinado à exportação, ou à entrada de insumos empregados no transporte do referido produto em veículo próprio”*. Isto porque, embora esta matéria tenha sido suscitada durante o julgamento, a questão não foi tratada no Recurso ora apreciado, afastando a possibilidade da Recorrida apresentar suas razões quanto à mesma e, conseqüentemente, da Câmara analisá-la.

Assim, compete à Câmara Especial analisar a imputação fiscal de aproveitamento indevido de crédito de ICMS lançados no livro Registro de Apuração do ICMS – LRAICMS como extemporâneos e outros créditos, relativos ao período de julho de 2005 a março de 2008.

Exigências de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada capitulada 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 pelos seus próprios fundamentos.

Sustenta em síntese a Recorrente:

a) a expressão *integração ou consumo em processo de produção*, quando utilizada na lei complementar, nada tem a ver com o universo do creditamento;

b) muito antes da lei complementar, a expressão *“consumo em processo de industrialização”* é empregada, na legislação estadual, para designar matéria-prima e produto intermediário, nada tendo a ver com uso e consumo;

c) para o Superior Tribunal de Justiça, a expressão consumida no processo de industrialização equivale a utilizados no processo industrial (art. 31, III do Convênio ICM 66/88), não sendo possível, com base em tais expressões, que se conceda, na égide da lei complementar, crédito que não era passível de aproveitamento pelo convênio;

d) a lei complementar não reconhece a existência da categoria produto intermediário que, na legislação estadual, foi, para fins didáticos, apartada do gênero uso e consumo;

e) para a lei complementar, entre os bens de uso e consumo, apenas energia elétrica, nos casos que menciona, é passível de aproveitamento de crédito, até que se opere a eficácia do caput do art. 20;

f) os §§ 1º e 3º do art. 20 e os incisos I e II e o § 2º do art. 21 da Lei Complementar n.º 87/96, não tratam da abrangência do creditamento, mas apenas

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

disciplinam o contido no inciso II do § 2º do art. 155 da Carta Magna (permissão do crédito quando existem operações e prestações sem tributação);

g) o inciso II do art. 32 é norma de vigência do disciplinamento da alínea "a" do inciso II do § 2º do art. 155 da Constituição da República;

h) ao contrário do que exige o art. 100 do Código Tributário Nacional, as interpretações discrepantes dos diversos órgãos do Estado (SUTRI, fiscalização e Conselho de Contribuintes) não caracterizaram a prática reiterada, mas, ao contrário, a ausência de convergência na interpretação da norma;

i) o art. 100 do Código Tributário Nacional somente se aplica às normas complementares das leis e decretos. Orientações eventuais e que contradigam os referidos atos legais não se inserem no comando do art. 100.

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.

Contudo, esta Câmara Especial de Julgamento, em sessão realizada no dia 18 de setembro de 2009, converteu o julgamento do presente processo em diligência, para que o Fisco identificasse *"os materiais de uso/consumo que tiveram seus créditos estornados, esclarecendo para cada um o local de utilização e sua função dentro do processo produtivo da Autuada"*.

O Fisco, nesta oportunidade salienta que à fl. 175 de sua manifestação original, já havia enfatizado que na impugnação à época apresentada pelo Sujeito Passivo não havia qualquer *"questionamento sobre cálculos aritméticos, nem contra a imputação atinente a material de uso e consumo"*.

Reforça seu entendimento de que a matéria objeto da presente lide seria *"singela e eminentemente de direito, não merecendo, pois, divagações"*.

Transcreve trecho do parecer da Assessoria do CC/MG e do acórdão recorrido, onde constam as seguintes afirmações:

1) Parecer (fl. 190): *"Dos elementos que compõem os autos, tem relevância para o adequado esclarecimento da lide a Declaração fornecida pela própria Demandante (fls. 10/12), onde os valores objeto dos estornos estão identificados na coluna "Descrição do Crédito" através da denominação "ARTIGO 66 DO RICMS/MG MATERIAIS DE USO E CONSUMO NA INDUSTRIALIZAÇÃO PROPORCIONAL À EXPORTAÇÃO", com a indicação dos meses em que foram apropriados";*

2) Acórdão nº. 18.323/09/2ª (fl. 200): *"Inicialmente, cumpre registrar que a matéria sob exame reside exclusivamente no plano de direito, uma vez que são incontroversas as circunstâncias fáticas que ensejaram a autuação fiscal..."*

Enfatiza que *"no Recurso de Revisão da FPE e nas contra-razões da Autuada, acertadamente a lide continua na matéria de direito"* e reitera que as questões fáticas são incontroversas nos autos.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Portanto, diante das manifestações das partes nos autos, não se impõe qualquer discussão sobre as características e definições dos créditos apropriados, ou seja, toma-se como certo que estes se referem a materiais de uso e consumo.

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

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

### RICMS/02:

"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:

.....  
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 industrialização, inclusive os semi-elaborados, destinados à exportação para o exterior;

....."

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 esaurimento 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 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.º 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.

Entretanto, 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, conforme anteriormente exposto, deixando clara a possibilidade de aproveitamento de crédito em relação *“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, ou seja da entrada dos produtos no estabelecimento da Recorrida, resta cristalinamente clara a intenção da norma em tratar os exportadores de forma distinta dos demais contribuintes para efeito de crédito do imposto. Este entendimento está, inclusive, em consonância com as normas federais, uma vez que a Lei Complementar n.º 87/96 veio, exatamente, com o intuito de desoneração das exportações. Portanto, a norma mineira não estava sozinha, mas total e adequadamente inserida em um contexto maior.

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

É evidente o tratamento diferenciado ao estabelecimento exportador, buscando a interpretação finalística da Lei Complementar n.º 87/96, que traz em seu bojo a desoneração da exportação.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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 13 de agosto de 2007, data de revogação dos dispositivos do RICMS/02 que autorizavam a apropriação dos créditos ora em análise, as entradas de materiais classificados como de uso e consumo no estabelecimento da Recorrida se mostram corretos.

É visível que a ação fiscal trouxe uma interpretação diferenciada, realizada após a revogação dos dispositivos relativos aos exportadores, sendo claro que, em relação às entradas ocorridas até 13 de agosto de 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.

No caso em tela vale ainda lembrar que a empresa Belgo Siderurgia S/A, empresa do mesmo grupo econômico da Recorrida, consultou a Diretoria de Orientação e Legislação Tributária da SEF/MG exatamente sobre este tipo de aproveitamento de crédito, resultando na Consulta nº 003/07, que não só acata o entendimento da empresa, como alerta que a "*questão encontra-se expressamente disciplinada no inciso VI do art. 66 da Parte Geral do RICMS/02*".

Certo é que esta resposta foi reformulada. Contudo, em respeito à segurança jurídica, não pode esta modificação brusca de entendimento retroagir no tempo.

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. No mérito, também à unanimidade, em negar provimento ao recurso. O voto do Conselheiro Mauro Heleno

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

Galvão (Revisor) fundamenta-se na Consulta de Contribuinte nº 003/2007 combinado com o art. 152 da Lei 6763/75. Pela Recorrida, sustentou oralmente o Dr. Wenceslau Teixeira Madeira e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Eder Sousa. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Roberto Nogueira Lima, Maria de Lourdes Medeiros, Sauro Henrique de Almeida e Rodrigo da Silva Ferreira.

**Sala das Sessões, 27 de agosto de 2010.**

**Mauro Heleno Galvão  
Presidente / Revisor**

**Luciana Mundim de Mattos Paixão  
Relatora**

CC/MIG