

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.112/11/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000165900-13
Impugnação: 40.010127976-00, 40.010127978-63 (Coob.)
Impugnante: Minerações Brasileiras Reunidas S/A-MBR
IE: 319001791.04-12
Vale S.A. (Coob.)
IE: 317024161.00-01
Proc. S. Passivo: Cláudia Horta de Queiroz/Outro(s)(Aut. e Coob.)
Origem: DF/Belo Horizonte - DF/BH-3

EMENTA

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – SUJEITO PASSIVO – COOBRIGADO - MANUTENÇÃO. Eleição da Coobrigada para o polo passivo da obrigação tributária em face de ter incorporado a empresa autuada. Os documentos nos autos demonstram que a incorporação se deu em relação à “holding” da qual integra a ora Autuada, autorizando sua condição de controladora da Autuada a responsabilização imputada pelo Fisco.

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - MATERIAL DE USO E CONSUMO – Constatação de aproveitamento indevido de créditos de ICMS provenientes de aquisições de materiais destinados ao uso ou consumo do estabelecimento, os quais não se caracterizam como produtos intermediários, nos termos do art. 66, inc. V da Parte Geral do RICMS/02. Exigências de Multa de Revalidação prevista no art. 56, inc. II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 55, inc. XXVI da mesma lei. Infração caracterizada em parte, nos termos do art. 70, inc. III da Parte Geral do RICMS/02. Exclusão das exigências relativas aos materiais identificados como produtos intermediários nos termos das Instruções Normativas nºs 01/86 e 01/01 e dos juros e multas sobre as exigências fiscais, considerando-se a proporcionalidade das exportações realizadas pela Autuada, 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 versa sobre falta de recolhimento do ICMS, em face da apropriação indevida de créditos concernentes às aquisições de material de uso e consumo, apurado por meio de recomposição da conta gráfica, no período de janeiro de 2005 a abril de 2007.

Exige-se o ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inc. II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 55, inc. XXVI da mencionada Lei.

O Fisco instruiu o processo com Auto de Infração – AI (fls. 02/03); Demonstrativo de Correção Monetária e Multas – DCMM (fls. 04/05); Auto de Início da Ação Fiscal – AIAF (fls. 06); Relatório Fiscal (fls. 10/12); Recomposição da Conta Gráfica (fls. 15/19); Planilha “Demonstrativo do Crédito de ICMS ref. à entrada de material de uso e consumo a estornar – detalhamento por itens de nota fiscal” (fls. 21/269); cópia do livro de Registro de Entradas (fls. 271/403); cópias das notas fiscais de entrada – amostragem (fls. 405/427); Quadros esquemáticos mostrando o funcionamento geral de diversas minas da Autuada, com as máquinas, equipamentos e veículos envolvidos na produção (fls. 429/456) e documentação comprobatória da incorporação da Autuada pela Coobrigada, Vale S. A. (fls. 458/488).

Da Impugnação da Autuada

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procuradora regularmente constituída, Impugnação às fls. 497/528, com documentos anexados às fls. 529/590, alegando, em síntese, o seguinte:

- o seu comércio de minério de ferro era preponderantemente para o mercado externo;
- o trabalho fiscal não observou os dispositivos da LC 87/96, arts. 19, 20 e 32, inc. II, dando causa a ato administrativo desmotivado e contrário ao art. 37, *caput*, § 2º, incs. I, II e XII da Constituição Federal;
- o trabalho fiscal orientou-se basicamente nos livros e documentos da escrita fiscal e que isso seria insuficiente para determinar se um produto é material de uso e consumo;
- para essa definição só um trabalho técnico ou perícia técnica são capazes de identificar, além do local de aplicação, a finalidade e essencialidade de cada produto ou bem;
- o lançamento dos créditos do período de 01/01 a 13/07/05 estaria atingido pela decadência em virtude do disposto no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional – CTN;
- “a constituição do crédito tributário por lançamento fiscal depende da investigação de todas as circunstâncias que se constituem na condição determinante à cobrança do tributo” e que essas circunstâncias não foram preenchidas;
- a investigação fiscal não foi suficiente para pormenorizar a aplicação dos produtos e dos bens na atividade de mineração, citando a Instrução Normativa SLT nº 01/01;
- os produtos autuados como sendo material de uso e consumo estão incluídos no conceito de produto intermediário da IN SLT 01/01 e faz considerações a respeito, no sentido de comprovar sua tese, todas baseadas na referida IN;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- o direito ao crédito de ICMS está amparado pela Constituição Federal e decorre do princípio da não cumulatividade, que a Lei Complementar não pode confrontar;

- a Lei Complementar não pode ter caráter inovatório, apenas regulatório e que a CF outorgou-lhe competência apenas para disciplinar o regime de compensação, ou seja, a fixação do mecanismo, do método, da forma pela qual se implementa o regime da compensação, nada mais;

- na condição de exportador, estaria autorizado a compensar créditos de ICMS, advindos de matéria prima, produto intermediário, material de embalagem, energia elétrica, comunicação, transporte e bens do ativo imobilizado, pela LC 87/96 (Arts. 19, 20 e 32, inc.II) e o crédito advindo de mercadorias para consumo está garantido pelo art. 32, inc. II da mesma LC;

- desde a LC 65/91 o legislador cuidou de garantir tratamento diferenciado ao contribuinte exportador, no que se refere à manutenção do crédito;

- o art. 20 da LC 87/96 refere-se aos contribuintes em geral, fazendo restrição de prazo para utilização contida no art. 33, inc. I da mesma LC e que o art.32, inc. II refere-se aos contribuintes exportadores;

- a multa isolada deveria ser cancelada, pois não se afina com os princípios da legalidade e tipicidade fechada;

- com base no princípio da eventualidade, alega o caráter confiscatório da multa isolada, além da multa de revalidação e Taxa Selic;

- a cobrança de multas quase equivalentes ao valor do tributo em discussão caracterizaria o efeito confisco.

Conclui solicitando que o Conselho de Contribuintes julgue improcedente o lançamento fiscal, ou, no mínimo, reduza a exigência fiscal, postulando a realização de perícia técnica com indicação de quesitos.

Da Impugnação da Coobrigada

Também inconformada, a Coobrigada apresenta, tempestivamente e por procuradora regularmente constituída, Impugnação às fls. 592/604, alegando em síntese que:

- “a Autoridade Administrativa não promoveu nenhum trabalho de investigação que pudesse suportar o ônus atribuído à Impugnante na peça fiscal, qual seja, a responsabilidade por sucessão decorrente de fusão, transformação, incorporação ou a extinção da pessoa jurídica”;

- a única relação jurídica entre Autuada e Coobrigada não passa de um arrendamento dos estabelecimentos da primeira que se operacionalizou no ano calendário de 2007;

- o Auto de Infração deve ser reformulado e a Coobrigada excluída da lide, pois a situação, em tela, não comporta responsabilidade tributária por sucessão;

- o fato de a Autuada ter estabelecido relação comercial com a Coobrigada, sobretudo no que concerne ao arrendamento, não concretiza operação societária que pudesse implicar incorporação.

Conclui dizendo que “o lançamento fiscal mostra-se desmotivado quanto à alegada sucessão tributária imputada à Impugnante, porque o trabalho fiscal não reuniu provas da sua ocorrência, bem como não há legislação que autorize presunção ou a criação de ficção jurídica dessa natureza para dizer que houve a incorporação contida no Auto de Infração”.

Requer, ao final, seja julgado improcedente o lançamento para determinar a sua exclusão do polo passivo do Auto de Infração.

Da Manifestação Fiscal

O Fisco, em bem fundamentada manifestação de fls. 624/668, que foi utilizada, em parte, pela Câmara para sustentar sua decisão, refuta as alegações da defesa, solicitando o indeferimento do pedido de prova pericial e, quanto ao mérito, a procedência do lançamento.

Do Parecer da Assessoria do CC/MG

A Assessoria do Conselho de Contribuintes de Minas Gerais em bem fundamentado parecer de fls. 671/708, que foi utilizado, em parte, pela Câmara para sua decisão, opina pelo indeferimento do pedido de perícia. No mérito, pela procedência parcial do lançamento para excluir 1) a Coobrigada do polo passivo da obrigação tributária; 2) integralmente as exigências relativas aos produtos *Ponta, canto, borda e dente para trator, lâmina para transportador correia ou lâmina para raspador, grelha para britador e sapata do classificador* e 3) as exigências relativas ao material de uso e consumo consumidos na atividade industrial, na proporção das saídas destinadas ao exterior e as saídas totais do estabelecimento, exceto aqueles relativos ao material de construção civil.

DECISÃO

Como já dito, parte dos fundamentos expostos na Manifestação Fiscal de fls. 624/668 e parte do parecer da Assessoria do CC/MG de fls. 671/708 foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por esta razão, passarão também a compor o presente Acórdão no que for pertinente, além de pequenas alterações e adaptações de estilo.

Da Preliminar – Realização de Prova Pericial

Requer a Impugnante a realização de prova pericial, ofertando os quesitos de fls. 526/527 dos autos.

Da análise do pedido pode-se constatar que a Autuada pretende apurar se as mercadorias foram utilizadas no seu processo produtivo; qual a aplicação dos produtos na linha de produção; se os materiais são necessários e essenciais ao processo industrial; bem como o percentual de exportação de seus produtos.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A matéria objeto deste lançamento já foi apreciada pelo Conselho de Contribuintes em diversos outros processos, sendo possível perceber que as decisões das Câmaras do CC/MG não demonstram divergência conceitual, quando analisados os votos proferidos, não havendo necessidade de produção de prova pericial.

A resposta a todos os quesitos depende não de análise técnica pura e simples, mas de vinculação dos produtos às regras de aproveitamento de crédito do imposto postas no ordenamento tributário mineiro.

Destaque-se, ainda, que o Laudo Pericial elaborado para o PTA 01.000159701-14, tendo como sujeito passivo a empresa Vale S/A, elaborado em novembro de 2010, anexado ao processo pela Assessoria do CC/MG às fls. 709/728, foi utilizado para estudo de utilização de vários produtos que compõem ambos os lançamentos.

No tocante à proporção das exportações em relação às saídas totais da Autuada, também não se verifica qualquer necessidade de elaboração de prova pericial, pois tanto o Fisco quanto o Sujeito Passivo possuem elementos que podem aferir tal proporcionalidade, caso necessário.

Assim, deve ser indeferido o pedido de perícia, nos termos do art. 142, § 1º, inciso II, alínea “a” do RPTA/MG, *in verbis*:

Art. 142. A prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação, e será realizada quando deferido o pedido do requerente pela Câmara ou quando esta a determinar, observado o seguinte:

(...)

§ 1º Relativamente ao pedido de perícia do requerente:

(...)

II - será indeferido quando o procedimento for:

a) desnecessário para a elucidação da questão ou suprido por outras provas produzidas;

Do Mérito

Cuida o presente contencioso de recolhimento do ICMS, em face da apropriação indevida de créditos concernentes às aquisições de material de uso e consumo, apurado por meio de recomposição da conta gráfica no período de janeiro de 2005 a abril de 2007.

Da Responsabilidade da Coobrigada

A inclusão da Vale S.A. no polo passivo da obrigação tributária, na condição de Coobrigada, decorre da incorporação da Minerações Brasileiras Reunidas S/A – MBR, ora Autuada, por essa Coobrigada, conforme documentos acostados pelo Fisco às fls. 458/488 que comprovam que a então Companhia Vale do Rio Doce - CVRD incorporou a CAEMI Mineração e Metalúrgica, controladora da MBR - Minerações Brasileiras Reunidas S/A.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O Fisco anexou aos autos, fls. 458 a 471, as "Demonstrações Contábeis de 2006 – BR GAAP", do 1º Trimestre de 2006 (relatório apresentado e arquivado na Comissão de Valores Mobiliários - CVM) e pode ser obtido na íntegra no endereço eletrônico na rede mundial de computadores (internet) da Vale S.A. pelos links: <http://www.vale.com/vale/cgi/cgilua.exe/sys/start.htm?sid=123> – Relatórios CVM e http://www.vale.com/vale/media/itr_brgaap_1t06p.pdf - Demonstrações contábeis - Vale (BR GAAP), 2006, 1T06.

Informa o Fisco que, no mesmo endereço eletrônico, www.vale.com, em Demonstrações Contábeis Anuais – Controladas e Coligadas, ano 2006, na coluna Manganês e Ferro Ligas, MBR (BR GAAP), conforme links abaixo, pode-se acessar a demonstração contábil da MBR:

<http://www.vale.com/vale/cgi/cgilua.exe/sys/start.htm?sid=125> e http://www.vale.com/vale_us/media/2006_MBR_brgaap.pdf.

Os documentos acima citados, de publicação obrigatória de acordo com as normas financeiras e contábeis, demonstram, de forma inquestionável, a relação entre as duas empresas.

Em relação aos documentos anexados pelo Fisco é importante ressaltar:

- a CAEMI era uma *holding* à qual pertencia a MBR (ver documento anexado fls.472/482). A criação da MBR é citada à fls. 474;

- esse documento citado acima informa à fls. 481 que "... Após a conclusão deste processo, a CVRD passará a deter a totalidade das ações de emissão da CAEMI.";

- no documento já referido da Vale S.A. (458/471), nas Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis Findas em 31 de Dezembro de 2006 e de 2005, fls. 468, item 7.7, "Incorporação da ações da CAEMI", lê-se: "Em Assembléia Geral Extraordinária realizada em 31/03/2006 foi aprovada a **incorporação** das ações de emissão da Caemi Mineração e Metalurgia – CAEMI pela Vale....A Vale, que era proprietária de 100% das ações ordinárias e 40,06% das ações preferenciais, detendo 60,23% do capital total da Caemi, passou a deter 100% do capital total";

- no mesmo documento citado no item anterior, às fls. 470, na demonstração "Investimento por segmento", **Minério de Ferro e Pelotas**, consta a MBR, em **Logística**, consta a MRS Logística S.A. e nas observações ao pé da página, item "b", nova referência à MBR;

- ainda no mesmo documento, fls. 471, item 8, Anexo I, Demonstrações dos Investimentos em **Controladas**, consta novamente a MBR entre as empresas pertencentes à Vale S.A.

Desse modo, correta a inclusão da Vale S/A no polo passivo da obrigação tributária.

Da Decadência

Pleiteia a Autuada que seja considerado decaído o direito de lançar relativamente aos fatos geradores ocorridos no período de 01/01/05 a 13/07/05, sendo aplicável o disposto no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional - CTN.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Conforme estabelece o mencionado dispositivo, se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador, e expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário.

Constitui regra geral, no entanto, que ao lançamento de ofício aplica-se o prazo decadencial de cinco anos e a forma de contagem fixada no art. 173, I do CTN.

Sobre o tema, o Egrégio Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, em decisão de 15/03/07, confirmou tal posição, em acórdão assim ementado (no que interessa ao caso em tela):

“DIREITO TRIBUTÁRIO. PRAZO DECADENCIAL. CONVÊNIO 69/1998. ICMS/COMUNICAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. ILEGALIDADE. CDA. PRESUNÇÃO RELATIVA DE CERTEZA E LIQUIDEZ. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. EXECUÇÃO EMBARGADA. ART. 20, § 4.º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. NÃO HAVENDO PAGAMENTO DO TRIBUTO OU NÃO CARACTERIZANDO A HIPÓTESE DE HOMOLOGAÇÃO EXPRESSA OU TÁCITA PELA FAZENDA PÚBLICA DO LANÇAMENTO, NÃO SE APLICA O DISPOSTO NO ART. 150, § 4º, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL EM RELAÇÃO À DECADÊNCIA. INCIDE, NESTA SITUAÇÃO, A REGRA GERAL ESTABELECIDADA PELO ART. 173, INC. I, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, CONFORME A JURISPRUDÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (...).”.
TJMG – PROC. N.º 1.0024.05.692077-0/001(1); RELATORA DESEMBARGADORA MARIA ELZA; PUB. 30/03/2007. (GRIFOU-SE)

Naquela decisão, ao analisar exigência sobre serviço preparatório de comunicação não levado à tributação pelo ICMS (tributado pelo ISS), em que o contribuinte recolheu o saldo devedor mensal apurado, tal e qual a situação ora em análise, entenderam os ilustres julgadores que não havendo o pagamento sobre aquela parcela, não há que se falar em homologação, mas sim em lançamento de ofício, ensejando aplicação da norma do art. 173, inc. I do CTN.

Na mesma toada decidiu o Egrégio Superior Tribunal de Justiça ao apreciar o Recurso Especial n° 448.416-SP, sob a relatoria do Ministro Otávio Noronha, cuja ementa assim expressa:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ICMS. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. ARTS. 150, § 4º, E 173, I, DO CTN.

1. 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 5 (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 HAVER SIDO REALIZADO. (GRIFOU-SE)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Aspecto interessante a anotar refere-se à fundamentação do *decisum*. Após abordar as hipóteses vinculadas ao § 4º do art. 150, o ilustrado relator assim se posicionou:

“OUTRA HIPÓTESE, ENTRETANTO, É AQUELA EM QUE O SUJEITO PASSIVO NÃO CUMPRE, OU CUMPRE DE MODO DIVERSO, COM SUAS OBRIGAÇÕES. ASSIM OCORRENDO, A ATIVIDADE A SER PRATICADA PELO FISCO NÃO PODERÁ SER CARACTERIZADA COMO MERA HOMOLOGAÇÃO, JÁ QUE ESTA PRESSUPÕE A EXISTÊNCIA DAS PROVIDÊNCIAS ADOTADAS PELO CONTRIBUINTE PASSÍVEIS DE CONFIRMAÇÃO PELA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA. NESSE CASO, CABE AO FISCO, NA FORMA ESTABELECIDADA PELO ART. 149 DO CTN, PROCEDER AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO, QUE É EXECUTADO TAMBÉM NOS CASOS DE OMISSÃO OU INEXATIDÃO DO SUJEITO PASSIVO NO CUMPRIMENTO DOS DEVERES QUE LHE FORAM LEGALMENTE ATRIBUÍDOS. COM EFEITO, EM TAIS CASOS, NÃO HÁ O QUE SE HOMOLOGAR.”

Em decisão recente (19/10/10), o STJ voltou a se manifestar pela aplicabilidade no art. 173, inc. I do CTN na hipótese da apuração do ICMS, como decidido no Agro Regimental no Recurso Especial nº 1.199.262-MG, com a seguinte ementa:

AGRG NO RECURSO ESPECIAL Nº 1.199.262 - MG

RELATOR : MINISTRO HUMBERTO MARTINS

AGRAVANTE : TELEMAR NORTE LESTE S/A

ADVOGADO : SACHA CALMON NAVARRO COELHO E OUTRO(S)

AGRAVADO : ESTADO DE MINAS GERAIS

PROCURADOR : GLEIDE LARA MEIRELLES SANTANA E OUTRO(S)

EMENTA - PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. DEDUÇÃO DE ICMS DOS INSUMOS. COMBUSTÍVEL E LUBRIFICANTE. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO. SÚMULA 7/STJ. SUCUMBÊNCIA RECÍPROCA. PROPORÇÃO A SER APURADA EM LIQUIDAÇÃO DA SENTENÇA.

SÚMULA 306/STJ. ICMS. CREDITAMENTO INDEVIDO DO IMPOSTO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DA REGRA PREVISTA NO ART. 173, I, DO CTN.

1. A QUESTÃO QUE ENVOLVE A NATUREZA DE INSUMO DE COMBUSTÍVEIS CONSUMIDOS NA ATIVIDADE-FIM DA EMPRESA, PRESTADORA DE SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES E, BEM ASSIM, A INTERPRETAÇÃO DO ART. 20 DA LEI COMPLEMENTAR N. 87/96, QUANDO DIRIMIDA A PARTIR DE ARGUMENTOS DE NATUREZA EMINENTEMENTE FÁTICA, NÃO PODE SER REEXAMINADA POR ESTE TRIBUNAL ANTE O ÓBICE DA SÚMULA 7/STJ.

2. É SABIDO E CONSABIDO QUE ESTA CORTE, UMA VEZ RECONHECIDA A SUCUMBÊNCIA RECÍPROCA, TEM DEIXADO AO JUIZ DA EXECUÇÃO, EM LIQUIDAÇÃO DE SENTENÇA, QUE MENSURE A PROPORÇÃO DE ÊXITO DE CADA UMA DAS PARTES LITIGANTES. ESSE JUÍZO DE PROPORCIONALIDADE SOMENTE SERÁ POSSÍVEL SE A FIXAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DOS HONORÁRIOS OBSERVAR UM MESMO CRITÉRIO PARA AUTOR E RÉU.

3. A JURISPRUDÊNCIA DO STJ FIRMOU O ENTENDIMENTO NO SENTIDO DE QUE, HAVENDO CREDITAMENTO INDEVIDO DE ICMS, O PRAZO DECADENCIAL PARA QUE O FISCO EFETUE O LANÇAMENTO DE OFÍCIO É REGIDO PELO ART. 173, I, DO CTN, CONTANDO-SE O PRAZO DE CINCO ANOS, A PARTIR DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE À OCORRÊNCIA DO FATO IMPONÍVEL, DONDE SE DESSUME A NÃO OCORRÊNCIA, IN CASU, DA DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO LANÇAR OS REFERIDOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS.

AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO.

ACÓRDÃO

VISTOS, RELATADOS E DISCUTIDOS OS AUTOS EM QUE SÃO PARTES AS ACIMA INDICADAS, ACORDAM OS MINISTROS DA SEGUNDA TURMA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA: "A TURMA, POR UNANIMIDADE, NEGOU PROVIMENTO AO AGRAVO REGIMENTAL, NOS TERMOS DO VOTO DO SR MINISTRO RELATOR)."

OS SRS. MINISTROS HERMAN BENJAMIN, MAURO CAMPBELL MARQUES E CASTRO MEIRA VOTARAM COM O SR. MINISTRO RELATOR.

IMPEDIDO O SR. MINISTRO CESAR ASFOR ROCHA.

BRASÍLIA (DF), 19 DE OUTUBRO DE 2010(DATA DO JULGAMENTO)

Dessa forma, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo ao exercício de 2005 somente expirou em 31/12/10, nos termos do inc. I do mencionado art. 173 do CTN, não ocorrendo a decadência relativamente ao crédito tributário exigido, uma vez que a Autuada foi regularmente intimada da lavratura do Auto de Infração em 14/07/10.

Dos Materiais de Uso e Consumo

A relação de produtos considerados pelo Fisco como material de uso e consumo encontra-se na planilha de fls. 21/269, contendo os elementos relativos aos documentos fiscais e a descrição dos produtos.

Pela análise da planilha podem ser destacados cinco grandes grupos de materiais, ou seja: ferramentas em geral, óleos lubrificantes; rolos, roletes e lâminas para correia transportadora, gases industriais e peças diversas.

A Impugnante salienta que os materiais considerados pelo Fisco como de uso e consumo são, na verdade, produtos intermediários, estando diretamente

relacionados à consecução do objeto social da empresa, desgastando-se ou tornando-se inservíveis às suas finalidades próprias, ainda que gradativamente, em função de sua aplicação no processo produtivo.

Argumenta que alguns materiais listados no presente Auto de Infração teriam seus créditos autorizados pela Instrução Normativa SLT nº 01/01, que trata do conceito de produto intermediário, para efeito de direito ao crédito do ICMS pelas empresas mineradoras, observado o disposto na Instrução Normativa SLT nº 01/86.

Sabe-se que o art. 66, inc. V, alínea “b” da Parte Geral do RICMS/02, estabelece que “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”.

Sabendo-se ao certo que os produtos em questão não integram o produto final (minério de ferro), resta analisar a Instrução Normativa (IN) SLT nº 01/86 e a IN nº 01/01, para se definir a expressão: “consumidos no processo produtivo”.

A IN SLT 01/86 classifica como produto intermediário por extensão, aquele que, “embora não se integrando ao novo produto, é consumido, imediata e integralmente, no curso da industrialização”. Mais adiante, o mesmo diploma legal define o que se deve entender por “imediata e integralmente” e o que este conceito não alcança e, neste ponto, merecem destaque as disposições dos seus itens IV e V:

IV - Igualmente não são considerados produtos consumidos imediata e integralmente no processo de industrialização as partes e peças de máquina, aparelho ou equipamento, pelo fato de não se constituírem em produto individualizado, com identidade própria, mas apenas componentes de uma estrutura estável e duradoura, cuja manutenção naturalmente pode importar na substituição das mesmas.

V - Excepcionam-se da conceituação do inciso anterior 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 contacto 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.

Portanto, resta claro que a referida Instrução Normativa estabelece que um produto consumido pelo contribuinte será enquadrado na categoria de produto intermediário, quando sua participação no processo de industrialização (ou extração) se der diretamente na linha de produção e deve possuir caráter indiscutível de essencialidade na obtenção do produto final, o que não é o caso da maioria dos produtos identificados pelo Fisco, cuja função está ligada à manutenção e conservação de veículos e equipamentos que compõe o ativo imobilizado da empresa.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A mesma Instrução Normativa em seus itens IV e V, ao tratar das partes e peças de máquina ou equipamento, somente considera como produto intermediário, e consumidas imediata e integralmente no processo produtivo, aquelas que tenham contato físico com o produto que se industrializa, o que não ocorre com a maioria dos itens listados neste PTA.

No tocante à IN SLT 01/01, vale mencionar a norma ínsita no seu art. 2º. O texto legal está assim posto:

Art. 2º- Para efeitos de crédito do 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.

Não se pode perder de vista que o citado artigo, ao estender seu alcance para outros materiais “*consumidos na lavra, na movimentação do material e no beneficiamento*”, o faz com a ressalva de que devem ser respeitadas as definições constantes da IN SLT 01/86, que por sua vez, repita-se, exclui da possibilidade de aproveitamento de crédito do imposto, as partes e peças de máquinas e equipamentos que não tenham contato físico com o produto objeto de industrialização ou extração.

Cabe destacar que o contato físico exigido pela norma, no caso das empresas mineradoras, quer se referir a uma ação do equipamento ou produto na extração, beneficiamento ou estocagem do minério de ferro, mas não simplesmente o contato por receber partículas (poeira) ou por transitar simplesmente sobre o minério.

A Impugnante não trata especificamente de qualquer item que compõe o lançamento, trazendo a tese de que todos os produtos são essenciais ao sistema produtivo da Autuada.

Relativamente às ferramentas em geral, a apropriação de crédito do imposto encontra óbice na legislação mineira, por força do item III da IN 01/86, que assim determina:

III - Não se consideram consumidas imediate e integralmente os produtos, como ferramentas, instrumentos ou utensílios, que embora se desgastem ou deterioreem no processo de industrialização - como aliás ocorre em qualquer bem ao longo do tempo - não se esgotam de maneira contínua, gradativa e progressiva, até o completo esaurimento, na linha de produção. (grifou-se)

No tocante aos produtos “óleo e graxa lubrificante”, não se pode fazer um paralelo entre tais itens e o óleo diesel, já que este último somente é tido como produto intermediário se atender às exigências da referida IN SLT 01/86, especialmente a de ser consumido imediata e diretamente no processo produtivo, circunstância que não ocorre com os itens mencionados.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Não se pode negar a necessidade dos óleos e graxas na manutenção dos equipamentos do estabelecimento, mas isso não é condição suficiente para caracterizá-los como produto intermediário.

Com efeito, tais produtos geram crédito apenas para as empresas transportadoras, nos termos do RICMS/02. Sobre o tema já se posicionou o Poder Judiciário inúmeras vezes. Dentre as decisões destaca-se a Apelação Cível nº 000.185.587-3/00 do TJMG:

“APELAÇÃO CÍVEL Nº 000.185.587-3/00 - COMARCA DE UBERLÂNDIA - APELANTE: (...) APELADO: FAZENDA PÚBLICA DO ESTADO DE MINAS GERAIS EMENTA: ICMS - CRÉDITO - APROVEITAMENTO INDEVIDO - USO E CONSUMO. A EMPRESA QUE, NÃO EXERCENDO COMO ATIVIDADE ECONÔMICA A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE, ADQUIRE PNEUS, CÂMARAS DE AR, ÓLEO COMBUSTÍVEL E LUBRIFICANTE PARA EMPREGO EM SUA FROTA PRÓPRIA DE VEÍCULOS TRANSPORTADORES, NÃO PODE APROVEITAR COMO CRÉDITO O ICMS PAGO NAQUELA OPERAÇÃO, POIS COMO CONSUMIDORA FINAL FOI QUE ADQUIRIU AQUELAS MERCADORIAS.(...) AO ADQUIRIR PNEUS, CÂMARAS DE AR, ÓLEO COMBUSTÍVEL E LUBRIFICANTE PARA EMPREGO EM SUA FROTA PRÓPRIA DE VEÍCULOS TRANSPORTADORES, FÊ-LO A APELANTE COMO CONSUMIDORA FINAL, E NÃO COMO PRESTADORA DE SERVIÇO DETRANSPORTE, ATIVIDADE ECONÔMICA QUE NÃO EXERCE, NEM TAMPOUCO FIGURA NO ROL DOS SEUS OBJETIVOS SOCIETÁRIOS. COM INTEIRA PERTINÊNCIA E ACERTO LÊ-SE NO RELATÓRIO SUBSCRITO PELO AFTE ADEMAR INÁCIO DA SILVA, POR CÓPIA ACOSTADO AOS AUTOS, FLS.156/163-TJ. "SEGUNDO CONSTA DA RELAÇÃO DAS NOTAS FISCAIS, SÃO PNEUS, CÂMARAS DE AR, ÓLEO COMBUSTÍVEL E LUBRIFICANTES PARA EMPREGO EM SUA FROTA DE VEÍCULOS. COMO A EMPRESA, AO EFETUAR O TRANSPORTE DE MERCADORIAS VENDIDAS A TERCEIROS, O FAZ EM SEU PRÓPRIO NOME, NÃO SE PODE ADMITIR A EXISTÊNCIA FORMAL DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. ESTA SÓ SE CARACTERIZA EM RELAÇÃO A TERCEIROS. A PRESTAÇÃO VINCULA-SE A UM CONTRATO, AINDA QUE INFORMAL, PRESUMINDO SEMPRE UMA RELAÇÃO BIPOLAR. NINGUÉM PRESTA SERVIÇO PARA SI PRÓPRIO. ASSIM, QUANDO A AUTUADA TRANSPORTA AS MERCADORIAS QUE VENDE EM VEÍCULOS SEUS, NÃO NASCE A FIGURA DA PRESTAÇÃO. O FATO DE POSSUIR FROTA PRÓPRIA PARA TRANSPORTE DE MERCADORIAS VENDIDAS SOB CLÁUSULA CIF NÃO A TRANSFORMA EM EMPRESA TRANSPORTADORA. OS VEÍCULOS SÃO BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. AS MERCADORIAS ENTRADAS PARA CONSUMO NESSE TRANSPORTE, OU MANUTENÇÃO DOS VEÍCULOS, AFIGURAM-SE DE USO/CONSUMO DO ESTABELECIMENTO, NÃO ENSEJANDO, IPSO FACTO, SUAS ENTRADAS, CRÉDITO DE ICMS. APENAS AS EMPRESAS TRANSPORTADORAS, E COMO TAL INSCRITAS, PODEM SE CREDITAR DO TRIBUTO PAGO NA AQUISIÇÃO DESSES

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

INSUMOS E TÃO SÓ NA PROPORÇÃO DOS SERVIÇOS PRESTADOS SUJEITOS À INCIDÊNCIA DO IMPOSTO. (GRIFOU-SE)

No mesmo sentido o Supremo Tribunal Federal – STF:

AG-361024 / RJ RELATOR MIN. NELSON JOBIM DJ, 19/11/2001. JULGAMENTO 21/08/2001 O STF FIXOU ORIENTAÇÃO: "IMPOSTO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS - PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE - OBJETO. O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE VISA A AFASTAR O RECOLHIMENTO DUPLO DO TRIBUTO, ALCANÇANDO HIPÓTESE DE AQUISIÇÃO DE MATÉRIA-PRIMA E OUTROS ELEMENTOS RELATIVOS AO FENÔMENO PRODUTIVO. A EVOCAÇÃO É IMPRÓPRIA EM SE TRATANDO DE OBTENÇÃO DE PEÇAS DE MÁQUINAS, APARELHOS, EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS E MATERIAL PARA A MANUTENÇÃO." (RE 195.894, MARCO AURÉLIO, DJ, 16/02/01); "TRIBUTÁRIO. PRETENDIDO CRÉDITO RELATIVO AO ICMS INCIDENTE SOBRE A ENERGIA ELÉTRICA CONSUMIDA EM ESTABELECIMENTO COMERCIAL. DESCABIMENTO. "NÃO IMPLICARÁ CRÉDITO PARA COMPENSAÇÃO COM O MONTANTE DO IMPOSTO DEVIDO NAS OPERAÇÕES OU PRESTAÇÕES SEGUINTE, A ENTRADA DE BENS DESTINADOS A CONSUMO OU À INTEGRAÇÃO NO ATIVO FIXO DO ESTABELECIMENTO" (ART. 31, II, DO CONVÊNIO ICMS Nº 66/88). SE NÃO HÁ SAÍDA DO BEM, AINDA QUE NA QUALIDADE DE COMPONENTE DE PRODUTO INDUSTRIALIZADO, NÃO HÁ FALAR-SE EM CUMULATIVIDADE TRIBUTÁRIA. RECURSO NÃO CONHECIDO." (RE 200168, ILMAR, DJ, 22/11/96). O ACÓRDÃO RECORRIDO NÃO DIVERGIU. ESTÁ NA EMENTA: "NÃO HÁ OFENSA AO PRINCÍPIO DA CUMULATIVIDADE SE O BEM TRIBUTADO É CONSUMIDO NO PRÓPRIO ESTABELECIMENTO, NÃO SE DESTINANDO À COMERCIALIZAÇÃO OU À UTILIZAÇÃO EM PROCESSO DE PRODUÇÃO DE NOVOS BENS. A APLICAÇÃO DA COMPENSAÇÃO PREVISTA NO ARTIGO 155, § 2º, I, DA CF PRESSUPÕE QUE O ICMS TENHA INCIDIDO NO MESMO BEM QUE VOLTARÁ A CIRCULAR POR FORÇA DA ATIVIDADE FIM DO AUTOR." (FL. 72). CORRETA A DECISÃO AGRAVADA. NEGO SEGUIMENTO AO AGRAVO. PUBLIQUE-SE. BRASÍLIA, 21 DE AGOSTO DE 2001.

Quanto aos rolos e roletes para correia transportadora, o legislador, ao tratar de partes de correia transportadora elencou apenas o “manto”, deixando de fora, propositalmente, o rolo ou rolete, em consonância com o que foi estabelecido pela IN SLT 01/1986, pelo fato de não estar em contato físico com o minério.

Neste sentido, os rolos de impacto e rolos de carga não se classificam como produtos intermediários, uma vez que apenas o manto da correia transportadora tem o exigido contato físico durante o processo produtivo.

Os rolos e roletes atuam sob a correia transportadora, exercendo papel importante no tensionamento e posicionamento da borracha, mas não atuam em contato direto com o minério de ferro, a não ser pelo resíduo e partículas que se acumulam nos rolos, causando o desgaste, como ocorre em todas as peças e equipamento de um processo produtivo. Isso, no entanto, não autoriza a convicção da Autuada de que deve ser considerado como produto intermediário, estando correto o Fisco ao defini-lo como material de uso e consumo.

De modo diverso, quanto aos créditos relativos às “*lâminas para raspador / lâminas para transportador*”, uma vez que são materiais utilizados para retirar e raspar o resíduo de minério da correia transportadora.

Tais produtos se encaixam na regra do item V da IN 01/86, uma vez que desenvolvem atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção, sendo esta a conclusão posta no Laudo Pericial relativo ao PTA nº 01.000159701-14, tendo a Vale S/A como Sujeito Passivo (fls. 709/728).

Os gases industriais e os ácidos possuem ampla utilização no estabelecimento da Autuada, mas não atuam diretamente no processo de extração e tratamento do minério. A aplicação desses produtos se dá em linhas marginais, ora na manutenção de equipamentos (corte e solda), ora com agentes de laboratório.

O Laudo para o PTA 01.000159701-14 assim descreve a função desses produtos:

- Oxigênio industrial, Acetileno industrial e Nitrogênio – Caldeiraria em geral e resfriamento e calibração de equipamentos;
- Ácido clorídrico – Análise química;
- Ácido sulfúrico – Análise química;
- Gás carbônico – Purificação do minério;
- Argônio – Caldeiraria em geral

Dos itens acima, apenas o gás carbônico atua diretamente na produção e, em relação a ele, não houve estorno de crédito.

No tocante às peças diversas, verifica-se que são, em sua maioria, peças destinadas à reposição e manutenção dos equipamentos, mas que não atuam diretamente no processo produtivo e em contato com o minério de ferro. Dentre a diversidade de peças destacam-se: gaxetas, parafusos, porcas, retentores, pinos, plugs, filtros, pastilhas e peças diversas para veículos, etc.

Analisando especificamente os produtos relacionados na planilha de fls. 21/269, destacam-se os seguintes itens: ponta, canto, borda e dente para tratores são peças utilizados em caçambas de pá carregadeira, como escarificador do trator de esteira e nas lâminas dos tratores e atuam em contato direto com o minério de ferro.

Neste sentido, os produtos mencionados classificam-se, de fato, como partes e peças e aplicam-se a elas, o disposto no item V da IN 01/86, a saber:

V - Excepcionam-se da conceituação do inciso anterior as partes e peças que, mais que meros

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

componentes de máquina, aparelho ou equipamento, desenvolvem atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção, em contacto 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.

Registre-se que o canto para trator (LD e LE) se refere a uma parte da lâmina do trator de esteira, aplicando-se do lado esquerdo ou direito conforme indicação do produto. Neste caso, classifica-se como material intermediário, sendo possível a apropriação dos créditos do imposto, conforme registrado no mencionado Laudo Pericial para o PTA 01.000159701-14.

A grelha para britador, como o próprio nome indica, atua diretamente no processo de britagem, como parte do equipamento britador, caracterizando-se como produto intermediário.

No mesmo sentido, a sapata do classificador, que tem função de deslocar o minério na peneira de classificação.

De modo diverso, o mancal e as cunhas do britador. O primeiro serve de peça de sustentação do equipamento, enquanto as cunhas ajustam as mandíbulas do britador, trabalhando sem contato com o minério, que está entre as mandíbulas. Desse modo, são partes e peças, mas que não se enquadram no conceito de produto intermediário.

Sendo assim, após a análise das Instruções Normativas aplicáveis ao caso, bem como do art. 66, *inc. V* da Parte Geral do RICMS/02, conclui-se pela possibilidade de apropriação de créditos de ICMS relativos às aquisições dos seguintes produtos: *Ponta, canto, borda e dente para trator, lâmina para transportador correia ou lâmina para raspador, grelha para britador e sapata do classificador.*

Quanto aos demais produtos cujo crédito do ICMS foi estornado na presente autuação, não se enquadram no conceito de produto intermediário definido pela legislação tributária, razão pela qual está correto o enquadramento destes itens como materiais destinados a uso e consumo.

Não encontra respaldo legal os argumentos da defesa quando aduz que, ainda que se considerassem os produtos como sendo destinados ao uso e consumo, remanesceria direito ao crédito do ICMS, na proporção das exportações realizadas pela Autuada.

Apesar da redação do *inc. VI* do art. 66 do RICMS/02, vigente até 13/08/07, comportar a interpretação do cabimento do crédito do imposto relativo à aquisição de material de uso/consumo, na proporção das exportações, a edição do Decreto nº 45.388, de 02/06/10, estancou quaisquer dúvidas que se pudesse ter acerca do entendimento de que a Administração Tributária pretendia que fosse dado ao tema.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O art. 2º do referido Decreto deixa clara a impossibilidade da apropriação do mencionado crédito ao determinar o estorno do crédito efetivado, a qualquer tempo, pelo contribuinte.

Verifique-se a legislação mencionada:

RICMS de 2002, com redação em vigor 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:**

(...)

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:

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;

VI - às mercadorias adquiridas ou recebidas para integração ou consumo em processo de produção de produtos industrializados, inclusive os semielaborados, destinados à exportação para o exterior; (Efeitos de 15/12/2002 a 13/08/2007)

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). (grifou-se)

Por sua vez, estabelece o Decreto nº 45.338/10, já mencionado:

Art. 1º Este Decreto dispõe sobre o estorno de crédito de ICMS na entrada de bem de uso ou consumo aplicado no processo produtivo de produto industrializado, inclusive semielaborado, destinado à exportação e de insumo empregado no transporte em veículo próprio de produtos destinados a exportação, bem como sobre o pagamento do crédito tributário decorrente do estorno, com dispensa ou redução de multas e juros.

Art. 2º O sujeito passivo que tenha apropriado, a qualquer tempo, a título de crédito, em sua escrita fiscal, o valor do ICMS relativo à entrada de bem de uso ou consumo aplicado no processo produtivo de produto industrializado, inclusive

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

semielaborado, destinado à exportação deverá promover o respectivo estorno e regularizar sua conta gráfica de ICMS.

Art. 3º O disposto no art. 2º aplica-se também à entrada de insumos adquiridos a partir de 13 de agosto de 2007 para emprego em veículos próprios utilizados no transporte dos produtos destinados a exportação.

Cabe mencionar, ainda, a redação do inc. III do art. 70 do RICMS/02, vigente no período de 01/01/07 a 13/08/07, dispositivo este que trata da vedação de crédito, o qual era mais que explícito ao prever vedação de créditos relacionada a materiais para uso/consumo do estabelecimento:

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).

Ressalta-se que a Superintendência de Tributação (SUTRI), um dos órgãos responsáveis pela interpretação da legislação tributária no âmbito da Secretaria de Estado de Fazenda, sustentava nas consultas respondidas a distinção entre 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. Confira-se, entre outras:

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.

CONSULTA INEFICAZ – SERÁ DECLARADA INEFICAZ A CONSULTA QUE VERSAR SOBRE DISPOSIÇÃO CLARAMENTE

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

EXPRESSA NA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA, NOS TERMOS DO INCISO I, ART. 22 DA CLTA/MG.

Conforme se verifica, para as empresas industriais exportadoras, permitia-se, até 13/08/07, a apropriação de créditos inerentes aos produtos de uso ou consumo utilizados no processo industrial, antecipando-se a vigência do dispositivo geral que abriga o material de uso/consumo.

Posteriormente, 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 dar novo entendimento à matéria, ou seja, a de que não era permitida a apropriação de créditos referentes aos produtos de uso e consumo utilizados no processo industrial de produtos destinados à exportação.

Feitas estas considerações, deve-se destacar que a norma do Decreto nº 45.388, de 02/06/10, supratranscrita, tem a mesma hierarquia do RICMS/02, embora não tenha modificado, revogado, ripristinado ou retroagido a vigência das normas sobre a matéria nele tratadas.

Desta forma, em face da impossibilidade deste Órgão de negar aplicação a ato normativo, em observância ao art. 110, inc. I do RPTA, não há como permitir a apropriação, a qualquer tempo efetivada, do crédito relativo à aquisição de material de uso e consumo, ainda que na proporção das exportações realizadas.

Não obstante, o Código Tributário Nacional (CTN) estabelece em seu art. 100:

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

(...)

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

(...)

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.

Assim, para a aplicação das práticas reiteradas do inc. III do art. 100 do CTN é necessário que a interpretação do Fisco seja antiga, iterativa e pacífica para que justifique a aplicação da norma jurídica acima transcrita.

Neste diapasão, conforme melhor doutrina e jurisprudência, o contribuinte que agiu em conformidade com a orientação do Fisco não pode ficar exposto a penalidades, juros moratórios e atualização monetária na hipótese de orientação diversa adotada pelo Fisco, nos estritos termos da dicção do art. 100, parágrafo único do CTN.

Frise-se, a orientação do Fisco era firme, pacífica, tanto assim, que chegou ao ponto de declarar ineficaz consulta em face da clareza da legislação que dispunha

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

sobre 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*”.

Diante do acima exposto e com base no parágrafo único do art. 100 do CTN, devem ser excluídos, em relação às mercadorias entradas no estabelecimento e consideradas materiais de uso/consumo, os juros e as multas sobre as exigências fiscais, considerando-se a proporcionalidade das exportações realizadas pela Autuada, ocorridas até 13/08/07, passando a incidir integralmente a partir de 14/08/07.

Por outro lado, exigiu o Fisco as parcelas de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inc. II da Lei nº 6763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 55, inc. XXVI da mencionada lei.

A Autuada contesta a aplicação da multa isolada ao argumento de que a sanção não respeita os princípios da legalidade e da tipicidade fechada.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada obteve autorização do Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível nº 1.0672.98.011610-3/001, ementada da seguinte forma:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - MULTA DE REVALIDAÇÃO - EXPRESSA PREVISÃO - LEI ESTADUAL Nº 6.763/75 - MEIO DE COERÇÃO - REPRESSÃO À SONEGAÇÃO - CONSTITUCIONALIDADE. A multa de revalidação tem a finalidade de garantir a integralidade da obrigação tributária contra a prática de atos ilícitos e inadimplemento e não se confunde com a multa moratória nem com a compensatória ou mesmo com a multa isolada. A lei, ao prever como base de cálculo da multa de revalidação o valor do tributo devido, permite a sua atualização, para não haver depreciação do valor real da mesma.

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0672.98.011610-3/001 - COMARCA DE SETE LAGOAS - APELANTE(S): FAZENDA PUBLICA ESTADO MINAS GERAIS - APELADO(A)(S): CASA MARIANO LTDA. - RELATORA: EXM^a. SR^a. DES^a. VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE.

Neste caso, determina a norma tributária a não apropriação do ICMS destacado em documentos fiscais relativos às aquisições de mercadorias destinadas a uso e consumo do estabelecimento. Ao descumprir a norma tributária, ocorre o inadimplemento de obrigação tributária acessória, sujeitando-se o infrator às penalidades previstas nos arts. 54 e 55 da Lei nº 6.763/75, conforme o caso.

Por outro lado, a ausência de recolhimento integral da obrigação principal, por ter se utilizado de créditos indevidos e não autorizados pela norma tributária que rege a espécie, sujeita o contribuinte à penalidade moratória, prevista no art. 56 da

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

mencionada lei e, existindo ação fiscal, a pena prevista no inc. II do referido dispositivo legal.

Por fim, é imperioso afirmar que a aplicação das penalidades foi efetivada na medida prevista na legislação tributária deste Estado, não competindo ao CC/MG negar aplicação de dispositivo legal, nos termos do art. 182 da Lei nº 6.763/75 e no art. 110, inc. I do RPTA/MG, de igual teor.

Noutro giro, a cobrança de juros de mora com atualização pela Taxa Selic está prevista no art. 226 da Lei nº 6.763/75, disciplinada pela Resolução SEF nº 2.880 de 13/10/97, bem como nos arts. 212 e 215 do RPTA/MG.

Estabelece a mencionada resolução que os créditos tributários, quando não pagos nos prazos previstos em legislação específica, serão acrescidos de multa e juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC), estabelecida pelo Banco Central do Brasil.

Lei nº. 6.763/75

Art. 226 - Sobre os débitos decorrentes do não recolhimento de tributo e multa nos prazos fixados na legislação, incidirão juros de mora, calculados do dia em que o débito deveria ter sido pago até o dia anterior ao de seu efetivo pagamento, com base no critério adotado para cobrança dos débitos fiscais federais.

Resolução 2.880/1997

Art. 1º - Os créditos tributários, cujos vencimentos ocorrerão a partir de 1º de janeiro de 1998, serão expressos em reais e, quando não pagos nos prazos previstos em legislação específica, acrescidos de multa e de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC), estabelecida pelo Banco Central do Brasil.

RPTA/MG (Decreto nº. 44.747/2008)

Art. 212 - Os débitos decorrentes do não recolhimento de tributo e multa nos prazos fixados, terão, se for o caso, seu valor corrigido em função da variação do poder aquisitivo da moeda, observado o disposto em resolução da Secretaria de Estado de Fazenda.

(...)

Art. 215 - Sobre os débitos decorrentes do não recolhimento de tributo e multa nos prazos fixados na legislação, incidirão juros de mora, calculados do dia em que o débito deveria ter sido pago até o dia anterior ao de seu efetivo pagamento, com base no critério adotado para cobrança dos débitos fiscais federais.

Se não bastasse, existindo a previsão legal para a cobrança lançada nos autos, aplica-se aqui também o disposto no inc. I do art. 110 do RPTA/MG, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Correta, portanto, a adoção da Taxa Selic como instrumento de reparação da moeda em relação ao crédito tributário não recolhido à época oportuna.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para excluir: 1) integralmente as exigências relativas aos produtos *ponta, canto, borda e dente para trator, lâmina para transportador correia ou lâmina para raspador, grelha para britador e sapata do classificador* e 2) juros e multas sobre as exigências fiscais considerando-se a proporcionalidade das exportações realizadas pela Autuada ocorridas até 13/08/07, passando a incidir integralmente a partir de 14/08/07, com base no parágrafo único do art. 100 do CTN. Vencida, em parte, a Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão (Revisora), que o julgava parcialmente procedente, para excluir, além das exigências citadas no item 1 do voto majoritário, as exigências relativas ao material de uso e consumo consumido na atividade industrial, na proporção das saídas destinadas ao exterior e as saídas totais do estabelecimento, exceto aqueles relativos ao material de construção civil. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Cláudia Horta de Queiroz e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. José Roberto de Castro. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Carlos Alberto Moreira Alves e Ricardo Wagner Lucas Cardoso.

Sala das Sessões, 16 de março de 2011.

Luciana Mundim de Mattos Paixão
Presidente / Revisora

René de Oliveira e Sousa Júnior
Relator

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	19.112/11/2 ^a	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000165900-13	
Impugnação:	40.010127976-00, 40.010127978-63 (Coob.)	
Impugnante:	Minerações Brasileiras Reunidas S/A-MBR IE: 319001791.04-12 Vale S.A. (Coob.) IE: 317024161.00-01	
Proc. S. Passivo:	Cláudia Horta de Queiroz/Outro(s)(Aut. e Coob.)	
Origem:	DF/Belo Horizonte - DF/BH-3	

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 referindo-se, basicamente, aos efeitos do entendimento emanado do Fisco Estadual em relação ao aproveitamento do crédito para os exportadores no período objeto de autuação.

Assim, o presente voto trata da discordância relativa à exclusão dos juros e multas sobre as exigências relativas às entradas ocorridas até 13 de agosto de 2007 com base no parágrafo único do art. 100 do Código Tributário Nacional.

Neste particular, a decisão majoritária desta 2^a Câmara do Conselho de Contribuintes foi no sentido de julgar parcialmente procedente o lançamento para *“excluir juros e multas sobre as exigências fiscais considerando-se a proporcionalidade das exportações realizadas pela Autuada ocorridas até 13/08/07, com base no parágrafo único do art. 100 do Código Tributário Nacional”*.

Registre-se, pela importância que esta Conselheira também julgou o lançamento parcialmente procedente, para, além das exclusões procedidas, excluir, também, as exigências relativas ao material de uso e consumo consumido na atividade industrial, na proporção das saídas destinadas ao exterior em relação às saídas totais do estabelecimento, exceto aqueles relativos ao material de construção civil. Lembre-se que o período tratado nos autos é de janeiro de 2005 a abril de 2007, portanto, anterior à alteração na legislação tributária mineira.

A decisão da majoritária embasou-se no entendimento de que juntamente com a edição do Decreto nº 44.596/07, que revogou as disposições dos incisos VI e VII do art. 66 e deu nova redação ao inciso III do art. 70, todos do RICMS/02, a SUTRI reformulou as Consultas de Contribuintes n.ºs 89/04 e 03/07 para publicizar o novo entendimento de que não era mais permitida a apropriação de créditos inerentes aos

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

produtos de uso e consumo utilizados no processo industrial de produtos destinados à exportação para o exterior.

Além do acima citado, no entendimento majoritário desta 2ª Câmara, está demonstrada a clara mudança de entendimento do Governo de Estado de Minas Gerais ao editar o Decreto nº 45.388/10 (publicado em 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 semielaborado, destinado à exportação, ou à entrada de insumos empregados no transporte do referido produto em veículo próprio*”.

Assim estabelece o Decreto n.º 45.338/10:

Art. 1º Este Decreto dispõe sobre o estorno de crédito de ICMS na entrada de bem de uso ou consumo aplicado no processo produtivo de produto industrializado, inclusive semielaborado, destinado à exportação e de insumo empregado no transporte em veículo próprio de produtos destinados a exportação, bem como sobre o pagamento do crédito tributário decorrente do estorno, com dispensa ou redução de multas e juros.

Art. 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;

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

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 ele se iguala hierarquicamente como norma a ser obedecida pelos Contribuintes, pelo Fisco, poder-se-ia chegar a conclusão de que, mesmo antes de 13 de agosto de 2007, 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.

Entretanto, esta norma é específica tratando claramente de uma situação extraordinária que se refere apenas ao pagamento de crédito tributário, com dispensa ou redução de multas e juros. Note-se que as regras trazidas pelo Decreto n.º 45.338/10 são aplicáveis somente àqueles contribuintes que optarem pela forma de pagamento por ele ditada e não podem ser extensivas aos demais.

Acrescente-se ainda que 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:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

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

Assim, concluiu a 2ª Câmara que, estando claro o entendimento do Estado sobre a matéria no período anterior a 13 de agosto de 2007, as alterações processadas na legislação em 13 de agosto de 2007 e o novo Decreto acima citado, os Contribuintes foram induzidos a entender que o Estado permitia, até 13 de agosto de 2007, 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.

Com a devida licença, tal entendimento não corresponde à interpretação sistêmica das normas que autorizam o direito ao crédito de ICMS nos termos da legislação tributária em vigor, mais precisamente a Constituição Federal de 1988, a Lei Complementar n.º 87/96 e a Lei n.º 6763/75, dentre outros diplomas legais.

Com relação ao ICMS a Constituição Federal assim determina:

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;

.....

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 n.º 42/03)

.....

XII - cabe à lei complementar:

.....

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

.....(grifos não constam do original e foram apostos em face do raciocínio desenvolvido)

Como pode ser visto, a Constituição Federal de 1988 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 n.º 87, de 13 de setembro de 1996, conhecida como “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, não só para os produtos industrializados (que já estava prevista na Carta Magna), mas também para os semi-elaborados, produtos primários e de serviços. Além disto, também autorizou 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 n.º 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 e o legislador vem adiando este direito.

A SEF/MG editou em 1986 a Instrução Normativa SLT n.º 01/86 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 Constituição Federal de 1988, Convênio n.º 66/88 e Lei Complementar n.º 87/96, por serem coerentes com esses diplomas legais.

Em 2001 a SEF/MG editou outra Instrução Normativa SLT n.º 01/01 que, além de ratificar os dispositivos da Instrução Normativa SLT n.º 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 em Minas Gerais da seguinte forma no Regulamento do ICMS de 1996, com igual conteúdo no RICMS/02:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 66

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

.....
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:

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

.....
O item 3.1 do § 1º do art. 66 do RICMS/96 e o inciso VI do art. 66 do RICMS/02 acima transcritos tratam muito claramente da autorização do crédito de ICMS de matéria-prima, produto intermediário e material de consumo no processo de produção de produtos industrializados, inclusive os semi-elaborados, destinados à exportação.

Não há dúvida de que a Lei Complementar n.º 87/96 inovou ao assegurar a manutenção do crédito de ICMS para materiais de uso e consumo, principalmente aqueles relativo aos produtos destinados à exportação. Cumpre lembrar entretanto que o objetivo primordial da Lei Complementar n.º 87/96 era, exatamente, incentivar as exportações desonerando-as.

Veja-se também que, apesar da Lei Complementar n.º 87/96 conter dispositivo que vem postergando o aproveitamento do crédito de material de uso e consumo como regra geral, trata separadamente do crédito de material de uso e consumo no caso das exportações sem fazer qualquer limite temporal, a saber:

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

I - o imposto não incidirá sobre operações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

semi-elaborados, bem como sobre prestações de serviços para o exterior;

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;

.....(grifos não constam do original e foram apostos em face do raciocínio desenvolvido)

Portanto, a análise criteriosa e integrada de toda a legislação de regência do tema só pode levar à conclusão de que o dispositivo acima transcrito do RICMS/96 que autoriza a manutenção do crédito de ICMS de matéria-prima, produto intermediário e material de uso e consumo no caso de exportação para os produtos industrializados e os semi-elaborados está em perfeita consonância com a regra da lei complementar.

Vale lembrar que a expressão usada no item 3.1 do art. 66 (“*para integração ou consumo em processo de produção de produtos industrializados*”) repete a redação usada na Lei Complementar n.º 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, como regra geral, de forma inequívoca, adiado. E tal regramento está claro na Lei Complementar n.º 87/96.

No entanto, a integração ou consumo de que trata o § 3º, art. 32 da Lei n.º 6.763/75 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 uso e consumo utilizados na produção de mercadorias destinadas à exportação, constituindo-se exceção à regra geral.

Existia um mandamento no art. 70, inciso III do RICMS/96 que continha um comando que já foi objeto de exclusão pela SEF pelo Decreto nº 44.596/07, a saber:

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;

.....
Este dispositivo foi apostado no Regulamento para deixar ainda mais clara a existência de duas situações, quais sejam:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- uma regra geral: vedação ao aproveitamento de crédito de bens destinados a uso e consumo;

- uma regra específica: autorização do aproveitamento de crédito de bens destinados a uso e consumo empregados na produção de mercadorias destinadas à exportação.

Assim, mais uma vez o legislador regulamentar, em estrito cumprimento da regra estabelecida na Lei Complementar n.º 87/96, deixa clara a autorização ao aproveitamento do crédito de material de uso e consumo.

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

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

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

Neste sentido, a norma regulamentar mineira concedeu diversos créditos aos exportadores, que são ainda admitidos aos estabelecimentos com foco exclusivamente nacional.

Desta forma, a interpretação sistêmica da legislação tributária, conduz à possibilidade de aproveitamento do crédito pelos exportadores e, respeitadas as limitações inerentes ao julgamento administrativo da matéria, deve ser assegurado o aproveitamento do crédito nos presentes autos na proporção da exportação, pois o período tratado antecede à alteração do Regulamento do ICMS ocorrida em agosto de 2007.

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, até o exercício de 2007, outros agentes do Fisco admitiram o creditamento de materiais de uso de consumo, amparados pelas normas em vigor à época, convalidando, com este procedimento, a apuração proporcional.

Por derradeiro, destaco que o disposto no inciso I do Decreto n.º 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 de agosto de 2007.

Diante do exposto, divirjo em parte da decisão majoritária julgando parcialmente procedente o lançamento, para excluir, além das exigências relativas aos produtos ponta, canto, borda e dente para trator, lâmina para transportador correia ou lâmina para raspador, grelha para britador e sapata do classificador, as exigências relativas ao material de uso e consumo consumido na atividade industrial, na proporção das saídas destinadas ao exterior em relação às saídas totais do estabelecimento, exceto aqueles relativos ao material de construção civil.

Sala das Sessões, 16 de março de 2011.

**Luciana Mundim de Mattos Paixão
Conselheira**