

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS
--

Acórdão:	19.445/11/2ª	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000168560-05	
Impugnação:	40.010129072-60	
Impugnante:	Teksid do Brasil Ltda	
	IE: 067136016.00-34	
Proc. S. Passivo:	Otto Carvalho Pessoa de Mendonça/Outro(s)	
Origem:	DF/Betim	

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 do estabelecimento, os quais não se caracterizam como produtos intermediários, nos termos do art. 66, inciso V da Parte Geral do RICMS/02. Exige-se ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada previstas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI. Contudo, os óleos e fluídos hidráulicos caracterizam-se como produtos intermediários, sendo integralmente consumidos na linha de produção e, portanto, devendo ser excluídas as exigências fiscais. Em relação às demais mercadorias, objeto do lançamento, devem ser excluídas as exigências relativas às entradas ocorridas até 13 de agosto de 2007, na proporção das exportações.

ALÍQUOTA DE ICMS - DIFERENCIAL - MATERIAL DE USO E CONSUMO - OPERAÇÃO INTERESTADUAL. Imputação fiscal de falta de recolhimento do imposto resultante da aplicação do percentual relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual pelas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas a uso e consumo, nos termos do art. 6º, inciso II e art. 12, § 2º da Lei n.º 6.763/75 e art. 42, § 1º do RICMS/02. Exige-se ICMS e multa de revalidação. Uma vez que os óleos e fluídos hidráulicos caracterizam-se como produtos intermediários, não é devido o diferencial de alíquotas em relação às suas aquisições, devendo ser excluídas as exigências a eles relativas. Quanto às demais mercadorias, objeto do lançamento, devem ser excluídas as exigências relativas às entradas ocorridas até 13 de agosto de 2007, na proporção das exportações, diante do fato de que a legislação estadual previa expressamente a possibilidade de aproveitamento do crédito neste período, afastando, por conseguinte, a exigência do diferencial de alíquota.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Da Autuação

Versa o presente autuação acerca das seguintes imputações fiscais relativas ao período de janeiro de 2005 a dezembro de 2009:

1 – aproveitamento indevido de crédito do imposto destacado em notas fiscais referentes à aquisição de materiais destinados ao uso/consumo;

2 – falta de recolhimento do diferencial de alíquota referente a aquisições de mercadorias destinadas ao uso/consumo oriundas de outras Unidades da Federação.

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

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 229/257, em resumo, aos argumentos seguintes:

- ao condensar, na planilha que descreveu as mercadorias, todos os itens autuados, a Fiscalização acabou por agrupar aqueles que eram teoricamente semelhantes em uma única categoria e, nos termos do Relatório Fiscal, o i. Agente partiu da descrição dos produtos arrolados na planilha, bem como da sua função e utilização, para descartar a classificação de produtos intermediários e enquadrá-los dentro da categoria de materiais de uso e consumo;

- somente os produtos expressamente listados nessa planilha é que foram considerados como "materiais de uso e consumo" pela Fiscalização. Aqueles que não estão expressamente listados na planilha devem ser decotados do lançamento;

- a Fiscalização quando optou lançar crédito tributário por presunção, pois as particularidades não foram levadas em consideração, o que invalida, parcialmente, o Auto de Infração;

- a prova da dessemelhança entre os produtos cabe ao Fisco, e competiria a ele - exclusivamente a ele - prová-la;

- não é dado à Fiscalização qualquer liberdade quanto à demonstração (ou não) da existência, no caso concreto, de todos os elementos da norma impositiva;

- não é possível colher a afirmação de que, por força do princípio da verdade material, na ausência de prova do fato constitutivo do direito de lançar, poderia este órgão julgador suprir tal omissão por meio de um pedido de diligência;

- a consequência da autonomia entre o procedimento de lançamento e o processo de revisão operado pelas autoridades julgadoras é simples: estas não podem suprir a prova necessária à verificação da ocorrência do fato gerador, quando dita prova não foi feita pelo Agente Fiscal por ocasião do lançamento;

- pede que sejam decotados do Auto de Infração todos os produtos que não estão registrados em seu Anexo 2, porque foi somente ali que o i. Agente procurou

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

demonstrar a (suposta) qualidade de "material de uso e consumo" daquilo que, para a empresa, tratava-se de "produto intermediário";

- adentrando-se no exame dos produtos que foram abrangidos na autuação - e expressamente descritos -, é possível segregá-los em dois grandes grupos, a fim de facilitar a compreensão da defesa: (a) partes ou peças da turbina da máquina de jateamento, cujas descrições e aplicações no processo industrial da Impugnante foram minuciosamente descritas no laudo por ela elaborado; e (b) óleos hidráulicos;

- no que se refere à autuação dos óleos hidráulicos, é nítido que o i. Agente laborou em manifesto erro de direito, pois tem, em seu favor, resposta de consulta emitida pela antiga Diretoria de Legislação Tributária, na qual se consignou, às escâncaras, que lhe era permitido tomar crédito de ICMS sobre a aquisição dos referidos óleos, quando fossem utilizados como força motriz de máquinas e equipamentos;

- pela resposta da DLT, foi autorizado o creditamento de ICMS nas aquisições de óleos hidráulicos desde que fossem consumidos como força motriz de máquinas e equipamentos; fossem empregados diretamente no processo central de industrialização e a saída do produto final se desse tributada normalmente pelo ICMS, estando todos estes requisitos configurados no caso dos autos;

- enquanto permanecer vigente o entendimento sufragado na indigitada consulta - como, de fato, permanece - está exonerada do pagamento de qualquer tributo ou penalidade eventualmente considerados devidos pela Fiscalização, nos termos dos arts. 152 da Lei n.º 6.763/75 e 45 do Decreto n.º 44.747/08;

- qualquer orientação em sentido diverso àquela preconizada na Consulta n.º 217/95, somente poderá prevalecer para os períodos posteriores ao da modificação de entendimento nos termos do art. 146 do Código Tributário Nacional;

- sendo assim, devem ser excluídos da autuação, porque atentatórios à inteligência firmada na Consulta n.º 217/95, os óleos hidráulicos, expressamente listados no Anexo 2 do Auto de Infração (fls. 26/27);

- caso se entenda que o i. Agente Fiscal poderia ter autuado por presunção, agrupando determinados produtos que são teoricamente semelhantes em uma única categoria mesmo sem demonstrar a identidade ou a semelhança entre eles, pede sejam excluídos da autuação todos os óleos hidráulicos mencionados nos Anexos 4 e 5;

- na eventualidade de se afastar a argumentação anterior, o que se admite *ad absurdum*, pede seja aplicado o parágrafo único do art. 100 do Código Tributário Nacional, por ter observado fielmente o teor da Consulta n.º 217/95;

- a máquina de jateamento - cujas partes e peças da turbina foram autuadas pela Fiscalização - tem por função precípua limpar as impurezas dos blocos de motor que, quando são retirados dos respectivos moldes, estão encobertos por diversos resíduos de areia;

- o sistema de jateamento pode ser dividido em várias etapas;

- anexa planilhas anexas para demonstrar a função e as fotos de cada um dos itens da turbina que foram autuados pela Fiscalização;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- as principais partes da turbina (palhetas, disco, impulsor etc.), que possuem atuação particularizada, essencial e específica dentro da linha de produção, foram automaticamente classificadas pelo i. Agente Fiscal como se fossem "materiais de uso e consumo";

- a turbina da máquina de jateamento é apenas um nome e sem suas partes intrínsecas ela deixa de ser, tecnicamente falando, uma turbina da máquina de jateamento;

- é indene de dúvidas que as palhetas e os demais itens estão muito mais próximos da definição dada pelo inciso V do que da definição dada pelo inciso IV da Instrução Normativa SLT n.º 01/86;

- não se pretende, aqui, suscitar a ilegalidade ou inconstitucionalidade de qualquer norma legal mas, apenas, interpretar dita norma a partir do exame dos mais variados diplomas que regulamentaram a questão após a sua vigência;

- faz um histórico da legislação do ICMS para concluir que a jurisprudência dos tribunais confirmou a tese de que o Constituinte incorporou, no art. 155 da Constituição, o conceito de crédito físico;

- sendo assim, partindo da premissa de que o Constituinte concedeu o crédito físico, veio a lume a Lei Complementar n.º 87/96, que trata da questão em seu art. 20, pelo qual o legislador passou a trabalhar com um novo conceito de crédito físico: os insumos efetivamente aplicados e consumidos na atividade econômica do adquirente (processo industrial, no caso sob exame) dão ensejo ao creditamento, ainda que não integrem o produto final;

- para os bens destinados ao uso e consumo, a definição legislativa, tanto sob a égide do Convênio n.º 66/88 quanto sob o manto da Lei Complementar n.º 87/96, manteve-se a mesma, com uma única diferença, porém: este último diploma passou a admitir o seu creditamento a partir de data incerta e não sabida. Mas a definição, repita-se, manteve-se igual: bens de uso e consumo são aqueles cuja destinação não está atrelada, no caso da indústria, ao processo produtivo;

- a inovação, portanto, trazida pela Lei Complementar n.º 87/96, está tanto na reformulação do conceito de crédito físico quanto na concessão do crédito financeiro, nos casos em que especifica e, neste contexto, pois, que se propõe a interpretação da Instrução Normativa SLT n.º 01/86, a partir de uma releitura de seus termos após o advento da Lei Complementar n.º 87/96;

- com a nova ordem que se instaurou a partir do advento da Lei Complementar n.º 87/96, não se justifica mais manter a necessidade de que as partes e peças, aludidas no dispositivo, entrem em contato físico com o produto que se industrializa;

- falar que as partes e peças equivalem a bens de uso e consumo é atentar contra a lógica jurídica;

- o Regulamento do Imposto de Renda definiu, com precisão, o conceito de custos de produção;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- fica fácil visualizar que a aquisição destas partes e peças decorre, única e exclusivamente, da existência de um processo produtivo que será seguido de uma operação mercantil, esta tributada pelo ICMS por ocasião da saída do produto final;

- como o custo de produção compreende, obrigatoriamente, "o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção", é certo que o preço do produto final levará em consideração tais custos diretos, majorando a base de cálculo do imposto estadual;

- cita decisão do Superior Tribunal de Justiça;

- uma análise mais cautelosa da Instrução Normativa SLT n.º 01/86 leva à conclusão inafastável de que ela vai muito além do que prescrito na Lei Complementar n.º 87/96 (art. 20 e 21), na Lei n.º 6.763/75 (arts. 31 e 32) e no próprio RICMS/MG;

- devem ser excluídas da autuação as partes e peças da turbina da máquina de jateamento, expressamente listadas no Anexo 2 do Auto de Infração (fls. 26/27) e, caso se entenda que o i. Agente Fiscal poderia ter autuado por presunção, agrupando determinados produtos que são teoricamente semelhantes em uma única categoria - mesmo sem demonstrar a identidade ou a semelhança entre eles - pede sejam excluídos da autuação as partes e peças da turbina da máquina de jateamento mencionadas nos Anexos 4 e 5;

- caso não sejam acatados os argumentos acima descritos, o que apenas para argumentar se admite, ainda assim a autuação merece ser reformulada, para se admitir o crédito na proporção das exportações.

Ao final, requer a Impugnante:

(a) prefacialmente, que sejam decotados do Auto de Infração todos os produtos listados nos Anexos 4 e 5 e que não estão registrados em seu Anexo 2, porque foi somente neste Anexo 2 que o i. Agente procurou demonstrar a (suposta) qualidade de "material de uso e consumo" daquilo que, para a empresa, tratava-se de "produto intermediário";

(b) a procedência da presente defesa para excluir, do crédito tributário lançado, todos os óleos hidráulicos listados no tópico 3 da Impugnação, na medida em que a autuação se deu em desconformidade com o que dispõe o art. 152 da Lei n.º 6.763/75 e no art. 45 do Decreto n.º 44.747/08;

(c) a procedência da presente defesa para excluir, do crédito tributário lançado, todas as partes e peças da turbina da máquina de jateamento;

(d) subsidiariamente, seja admitido o crédito sobre os produtos glosados pela Fiscalização, na proporção das exportações.

Da Manifestação Fiscal

O Fisco se manifesta às fls. 345/357, contrariamente ao alegado pela defesa, em resumo, aos fundamentos que se seguem:

- os créditos oriundos das aquisições da Impugnante foram exaustivamente analisados pelo Fisco e, inicialmente foram separados 272 (duzentos e setenta e dois) produtos para análise mais detalhada, em virtude das dúvidas de sua utilização e função,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

sendo elaborada uma planilha com questionamentos que o Contribuinte deveria responder sobre cada um dos produtos adquiridos, como local ou setor de aplicação, função, vida útil, atuação particularizada, consumo imediato, desgaste e contato físico;

- diante das respostas prontamente elaboradas pela Recorrente, restaram ainda 64 (sessenta e quatro) produtos que, segundo o Fisco, deveriam ser avaliados presencialmente, sendo realizada visita técnica no local de aplicação e uso dos mesmos, a fim de caracterizar ou não a participação de cada item no processo produtivo;

- da diligência presencial restaram 29 (vinte e nove) produtos que, analisados sob a ótica da Instrução Normativa n.º 01/86 e listados no Anexo 2, não se encaixam no conceito de produto intermediário definido pela legislação tributária;

- entretanto, alguns produtos relacionados no Anexo 4 têm mesma função e nomenclaturas semelhantes, mas não estão expressamente citados no Anexo 2, conforme alega a Defendente;

- no que se refere à atuação dos óleos hidráulicos, a Consulta de Contribuinte n.º 002/95 traz resposta diferente da consulta citada pela Impugnante;

- a função do fluido hidráulico é a transmissão de força e a lubrificação das peças internas do sistema como, por exemplo, bombas de engrenagens ou cilindros, sendo sua principal tarefa na indústria movimentar equipamentos ou ferramentas em linhas de processos;

- cita o Acórdão n.º 18.921/08/1ª do Conselho de Contribuintes;

- com relação às partes e peças da turbina da máquina de jateamento (composta basicamente pelo rotor, pelo impulsor + capa, pelo disco, pelas palhetas e pela carcaça), recorre-se mais uma vez à visita técnica realizada no local de aplicação e uso dos mesmos;

- a turbina é uma das peças de um conjunto denominado cabine de jateamento, sendo a peça responsável por lançar as granalhas nos blocos de motores dentro de uma câmara fechada para rebarbar as peças fundidas;

- os utilizados na turbina, apesar de comporem a mesma estrutura na qual está inserida a turbina e suas peças, se classificam como produtos intermediários por se desgastarem, de certa forma, com o contato das partes que se soltam do produto industrializado;

- cita a Instrução Normativa SLT n.º 01/86 para sustentar que, quanto a partes e peças de máquina ou equipamento, somente considera produto intermediário, porque consumidas imediata e integralmente no processo produtivo, aquelas que tenham contato físico com o produto que se industrializa, o que não ocorre com nenhum dos itens listados neste Auto de Infração;

- não procedem as alegações de que as partes foram automaticamente classificadas pelo Fisco como “materiais de uso e consumo”, pois o cerne da questão é decidir se os produtos adquiridos podem ser classificados como produtos intermediários e a sua aquisição gerar direito ao crédito como entende a Impugnante; ou não podem ser classificados como tal conforme entendimento do Fisco;

- ser parte de algo por si só não diz absolutamente nada;
- após a análise da legislação, em especial da Instrução Normativa SLT n.º 01/86 aplicável ao caso, fica evidente que nenhum dos produtos cujo crédito do ICMS foi estornado no presente feito fiscal se encaixa 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 deve ser admitido o crédito proporcional às exportações conforme pedido subsidiário da Impugnante, na forma da Lei Complementar n.º 87/96, que só admite o direito a creditar-se do imposto referente às entradas de mercadorias, inclusive aquelas destinadas ao seu uso ou consumo, futuramente;
- a vedação ao crédito está prevista no art. 70, inciso II do RICMS/02;
- não se aplica o art. 32 da Lei Complementar n.º 87/96, conseqüentemente, não ensejará o crédito requerido pelo sujeito as aquisições de mercadorias objeto do presente auto e entradas no estabelecimento, pois as mesmas não integraram ou foram consumidas no processo de industrialização.
- a Impugnante recorre ao dispositivo do Regulamento do Imposto de Renda no que se refere à definição do custo de produção, no qual compreenderá o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção mas, se o produto adquirido não se qualifica como matéria prima, produto intermediário ou embalagem, e sim como material de uso e consumo, sua aquisição nada mais é do que custo de produção, e a legislação tributária jamais poderia permitir seu abatimento com o tributo devido por suas operações tributáveis.

Ao final, pede a manutenção integral do feito fiscal.

Do Parecer da Assessoria do CC/MG

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 361/371, opina pela procedência do lançamento.

Da Instrução Processual

A 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em sessão realizada em 21 de junho de 2011, em preliminar, à unanimidade, converteu o julgamento em diligência para que o Fisco elaborasse quadros, à exemplo daqueles constantes do Anexo II (fls. 26/27), para todos os produtos cujo crédito foi estornado ainda que a função e/ou nomenclatura destes sejam semelhantes. Nestes quadros deveria ser acrescentada uma coluna discriminando em qual equipamento é utilizado o produto cujo crédito está sendo objeto de estorno. Em seguida, devolver à Impugnante o prazo de impugnação (30 dias), inclusive para pagamento com as reduções legais.

O Fisco, em atendimento à determinação da Câmara, se manifesta às fls. 377/378 anexando aos autos novo quadro em substituição ao Anexo 2 (fls. 379/382), contendo a relação de todas as descrições dos produtos cujo crédito foi estornado, apresentando além das colunas originais, nova coluna discriminando em qual equipamento cada produto é utilizado. Na oportunidade, ressalta que o Anexo 2 (fls. 26/27) foi elaborado com o objetivo de demonstrar os tipos de produtos adquiridos que

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

foram classificados pelo Fisco como material de uso e consumo, sendo que, a relação completa encontra-se demonstrada no Anexo 4 (fls. 37/99), separados por Nota Fiscal.

Com relação à nova relação o Fisco destaca a semelhança de nomenclaturas dos produtos, o que, em seu entendimento, não altera a função dos mesmos dentro da linha de produção e, portanto, não altera sua classificação como sendo material de uso e consumo.

É concedida vista a Impugnante que se manifesta às fls. 386/388, aos seguintes argumentos:

- a Fiscalização, para justificar a classificação de tais bens como "materiais de uso e consumo" (e, desse modo, estornar os respectivos créditos), partiu das características principais destes, notadamente suas funções e locais de utilização. Ao fazê-lo, contudo, não examinou cada um desses bens isoladamente;

- com isso, várias das mercadorias autuadas não foram efetivamente apreciadas pelo Fisco, acabando por ter seus respectivos créditos glosados simplesmente porque se assemelhavam, em tese, a bens que foram concretamente analisados ;

- diante disso, requereu, em sua defesa, a exclusão de todos os bens que não foram concretamente examinados pelo Fisco quando da lavratura do Auto de Infração;

- tendo em vista a contundência dessas razões, este eg. Conselho de Contribuintes, quando do julgamento do presente feito, determinou sua conversão em diligência e a AF de Betim, então, em suposto cumprimento dessa determinação, apresentou as considerações e documentos que foram levados ao conhecimento da Impugnante pelo Ofício n. 682/2011;

- o exame dessas considerações/documentos demonstra, no entanto, que a Fiscalização não supriu a falta apontada em sua peça de defesa.

Ao final, reitera o pedido preliminar realizado em sua impugnação, a fim de que os bens que não constaram do mencionado Anexo II (ou seja, que não foram efetivamente analisados pelo Fisco), sejam decotados do Auto de Infração. Demais disso, também reitera as demais razões expendidas na peça de defesa, devendo o lançamento impugnado ser integralmente cancelado.

O Fisco também volta a se manifestar, às fls. 390/393, reiterando que ao Sujeito Passivo não assiste razão sobre seus argumentos e pedindo a manutenção das exigências.

A Assessoria do CC/MG, às fls. 396/401, ratifica seu entendimento anterior, opinando pela procedência do lançamento.

DECISÃO

Compete à Câmara a análise do lançamento constante do Auto de Infração em epígrafe lavrado para formalizar as exigências relativas ao período de janeiro de 2005 a dezembro de 2009, em face das seguintes imputações fiscais:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

1 – aproveitamento indevido de crédito do imposto destacado em notas fiscais referentes à aquisição de materiais destinados ao uso/consumo;

2 – falta de recolhimento do diferencial de alíquota referente a aquisições de mercadorias destinadas ao uso/consumo oriundas de outras unidades da Federação.

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

Compõem o Auto de Infração:

- Relatório Fiscal – Contendo a descrição das irregularidades apuradas, detalhamento dos dispositivos relativos às infringências e penalidades e Demonstrativo do Crédito Tributário (fls. 09/12);

- Anexo 2 – Relação dos produtos adquiridos classificados como material de uso e consumo (fls. 26/27);

- Anexo 3 – Demonstrativo do Crédito Tributário (item 1 do AI) e Recomposição da Conta Gráfica (fls. 29/34);

- Anexo 4 – Demonstrativo do Crédito Tributário (item 2 do AI) e Recomposição da Conta Gráfica (fls. 37/55);

- Anexo 5 – Planilha contendo o Arquivo Eletrônico das notas fiscais de entrada (fls. 57/99); Cópia das notas fiscais de entrada (amostragem) fls. 102/121;

Compõem ainda o PTA, além do Auto de Início de Ação Fiscal (fls. 14/24), os anexos: Anexo 6 – Cópia do Livro Registro de Entradas (amostragem – fls. 122/193) e Anexo 7 – Conta Corrente (fls. 196/199).

Depreende-se que a controvérsia gira em torno do alcance do princípio da não cumulatividade. Na interpretação da Impugnante o estorno não se justifica uma vez que os materiais compreendem peças e demais partes que são empregadas no processo produtivo. Por sua vez os fundamentos da Fiscalização residem no mesmo preceito, porém, situados no campo das restrições extraídas do próprio conceito contido nas regras definidoras do sistema de compensação do ICMS.

Quanto aos dados cadastrais do Contribuinte de acordo com as informações constantes no SICAF, o mesmo inscreveu-se neste Estado em 08 de janeiro de 1974 e encontra-se em atividade. No que tange à atividade econômica, esta classifica-se no CNAE 2451-2/10, que corresponde a “Fundição de Ferro e Aço”.

A Impugnante tem por atividade principal a produção, comercialização, a importação e a exportação de fundidos de ferro, brutos e usinados, preponderantemente, blocos para motores automotivos; e, em geral, atividades complementares à indústria metalúrgica, ou seja, sua atividade é de industrialização.

Em relação ao aproveitamento de crédito tido por indevido pela Fiscalização por se tratar de materiais de uso e consumo, incluem-se nessa situação os produtos: capa do impulsor, carcaça da turbina, disco da turbina, flange do rotor da turbina, palhetas da turbina, suporte da capa do impulsor, válvula da granalha, fluido hidráulico, mecafluído, óleo husolí, óleo hidrobak e elemento filtrante.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A descrição detalhada dos produtos o local de aplicação a função e o tempo de vida útil das mercadorias consideradas como sendo de uso e consumo, encontram-se relacionadas nos autos, após a providência determinada pela Câmara de Julgamento.

No que tange à metodologia utilizada no trabalho fiscal, importante frisar que os créditos oriundos das aquisições foram analisados pelo Fisco. Inicialmente foram separados 272 (duzentos e setenta e dois) produtos para análise mais detalhada, em virtude das dúvidas sobre sua utilização e função.

Para tanto, elaborou-se uma planilha com questionamentos que o Contribuinte deveria responder sobre cada um dos produtos adquiridos, tais como: local ou setor de aplicação, função, vida útil, atuação particularizada, consumo imediato, desgaste e contato físico.

Diante das respostas prontamente elaboradas pela Impugnante, restaram ainda 64 (sessenta e quatro) produtos os quais deveriam ser avaliados presencialmente. Desta forma, foi realizada visita técnica no local de aplicação e uso dos mesmos, a fim de caracterizar ou não a participação de cada item no processo produtivo.

Dessa diligência *in loco* restaram 29 (vinte e nove) produtos que, analisados pelo Fisco sob a ótica da Instrução Normativa n.º 01/86 e listados no Anexo 2, foram considerados fora do conceito de produto intermediário definido pela legislação tributária mineira.

Entretanto, alguns produtos relacionados no Anexo 4 (fls. 37/55) têm mesma função e nomenclaturas semelhantes, mas não estão expressamente citados no Anexo 2, conforme alega a Impugnante. Embora não se tenha levado em consideração de forma individualizada a função outros elementos filtrantes, tomado como exemplo, suas funções dentro da linha de produção são as mesmas.

No Laudo Pericial Assistencial trazido aos autos pela própria Impugnante (fls. 321/326), descreve a função de todos os elementos filtrantes como sendo de filtrar o óleo utilizado.

Em sua defesa a Impugnante segrega os produtos abrangidos pela autuação em dois grandes grupos: (a) partes ou peças da turbina da máquina de jateamento, cujas descrições a aplicações no processo industrial foram minuciosamente descritas no laudo por ela elaborado (fls. 293/327); e (b) óleos hidráulicos.

Com relação aos óleos hidráulicos, alega que o Fisco incorreu em erro de direito, pois, desde 1995, ainda sob sua razão social anterior FMB Produtos Metalúrgicos Ltda, tem a seu favor, resposta de Consulta de Contribuinte n.º 217/95 (fl. 291), que lhe permite apropriar-se do crédito de ICMS sobre a aquisição dos referidos óleos quando fossem utilizados como força motriz de máquinas e equipamentos.

Neste sentido, importante registrar a exposição da consulta, respondida pela própria DLT:

"EXPOSIÇÃO:

A consulente, em dúvida quanto a aplicação da legislação tributária, informa que dentro do seu

estabelecimento industrial desenvolve as atividades de fundição de produtos de ferro e de alumínio.

Acrescenta que até esta data não recupera o crédito do ICMS corretamente destacado nas notas fiscais dos fornecedores, nas compras de óleo diesel, pilhas, bateria, **óleo hidráulico**, soda cáustica e demais agentes químicos utilizados no processo de tratamento dos efluentes.

Contudo, entendendo que pode apropriar-se do ICMS corretamente destacado nas notas fiscais de aquisição dos referidos materiais, que são consumidos em seu processo produtivo, formula a seguinte CONSULTA: está correto o seu entendimento?

A resposta dada pela DLT não comporta dúvida. Depois de discorrer sobre o conceito de produto intermediário, tanto sob a óptica do RICMS/MG quanto sob a perspectiva da Instrução Normativa SLT n.º 01/86, assim se pronunciou o órgão:

"Assim, em consonância com os dispositivos regulamentares acima citados, na hipótese em tela, a aquisição de pilhas, baterias, soda cáustica e demais agentes químicos não gera crédito do ICMS, visto que a participação de tais produtos no processo industrial executado pela consulente se dá em linhas marginais ou independentes no processo central de industrialização, ficando descaracterizado o seu caráter de indiscutível essencialidade, vez que não são consumidos nem integram o produto final como elementos indispensáveis à sua composição.

Quanto ao óleo hidráulico e o óleo diesel, consumidos como força motriz de máquinas e equipamentos (presso-fusão e empilhadeiras) empregados diretamente no processo central de industrialização, desde que a saída do produto final se dê tributada normalmente, o valor do ICMS relativo a suas aquisições, corretamente cobrado e destacado na NF, poderá ser creditado pela consulente. Por outro lado, frisamos, não fará jus ao referido crédito se tais mercadorias forem utilizadas na linha marginal de produção (por exemplo, o óleo diesel consumido nos caminhões e pás mecânicas), por se caracterizarem, nesta hipótese, como material de uso e consumo do estabelecimento".

Da análise da resposta da DLT acima transcrita, verifica-se que houve autorização para o creditamento de ICMS nas aquisições de óleos hidráulicos desde que:

1º) fossem os óleos hidráulicos consumidos como força motriz de máquinas e equipamentos;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

2º) fossem os óleos hidráulicos empregados diretamente no processo central de industrialização;

3º) a saída do produto final se desse tributada normalmente pelo ICMS.

Quanto ao primeiro requisito - utilização do óleo hidráulico como força motriz de máquinas e equipamentos -, a constatação foi realizada pelo próprio Agente Fiscal.

Mesmo o Anexo 2 (fls. 26/27) comprova que todos os óleos ali descritos têm por função "*fazer os movimentos de máquinas que contêm componentes hidráulicos vários*". É dizer: todos os óleos autuados são consumidos como força motriz de máquinas e equipamentos (presso-fusão e empilhadeiras), realidade esta que foi constatada, referendada e ratificada pela Fiscalização.

No que se refere ao segundo requisito - emprego do óleo hidráulico no processo central de industrialização da Impugnante - a matéria também não é controvertida. Até porque, acaso houvesse controvérsia a esse respeito, a autuação estaria estribada no fato de que a Impugnante tomou crédito de ICMS sobre materiais que foram empregados em sua linha marginal de produção, o que não se deu na hipótese em apreço.

Relativamente ao terceiro requisito - saída do produto final tributada pelo ICMS -, trata-se de matéria que não comporta qualquer dúvida.

Como tido anteriormente a Impugnante, nos termos do seu contrato social, tem por atividade principal "*a produção, comercialização, importação e exportação de fundidos de ferro, brutos e usinados, preponderantemente blocos para motores automotivos*", estando sujeita, pois, ao recolhimento do ICMS nas saídas dos produtos finais por ela fabricados (blocos de motor). O conta corrente fiscal da Impugnante - Anexo 7 do Auto de Infração - demonstra os débitos de imposto havidos no período autuado.

Preenchidos os requisitos da resposta à consulta em tela, é legítimo o direito da Impugnante de se creditar do ICMS sobre as aquisições de óleos hidráulicos.

Crucial destacar que, enquanto permanecer vigente o entendimento expresso na citada consulta - como, de fato, permanece - a Impugnante está exonerada do pagamento de qualquer tributo ou penalidade eventualmente considerados devidos pela Fiscalização. É o que dispõe o art. 152 da Lei nº 6.763/75, no que foi repetido, com a mesma redação, pelo art. 45 do Decreto n.º 44.747/08:

Art. 152. A observância pelo consulente da resposta dada à consulta, enquanto prevalecer o entendimento nela consubstanciado, exime o contribuinte de qualquer penalidade e exonera-o do pagamento do tributo considerado não devido no período.

Parágrafo único. A reforma de orientação adotada em solução de consulta prevalecerá em relação ao consulente após cientificado da nova orientação".

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, qualquer orientação em sentido diverso àquela preconizada na Consulta n.º 217/95, formulada pela própria Impugnante (e não por terceiros, portanto), somente poderá prevalecer para os períodos posteriores ao da modificação de entendimento, conforme estabelece o art. 146 do Código Tributário Nacional:

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento, somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

De fato, é fundamental que se preservem a estabilidade das relações jurídicas, a certeza e a segurança. Os tribunais superiores também vêm aplicando dessa forma o art. 146 do Código Tributário Nacional.

Sendo assim, devem ser excluídos da autuação os seguintes óleos e fluídos hidráulicos, expressamente listados no Anexo 2 do Auto de Infração (fls. 26/27):

Fluido hidráulico	Diversos	São utilizados como fluido hidrodinâmico, isto é, são fluidos responsáveis para fazer os movimentos de máquinas que contêm componentes hidráulicos vários. Estes óleos, ao serem bombeados através de bombas hidráulicas, fazem com que movimentem os cilindros.
Fluido hidráulico resistente ao fogo a base de ésteres	Diversos	Sistema hidráulico – são utilizados como fluido hidrodinâmico, isto é, são fluidos responsáveis para fazer os movimentos de máquinas que contêm componentes hidráulicos vários.
Mecafluid S112 – Tutela – Dairoll SF-TK Daido Química	Diversos	Sistema hidráulico – são utilizados como fluido hidrodinâmico, isto é, são fluidos responsáveis para fazer os movimentos de máquinas que contêm componentes hidráulicos vários.
Óleo Husoli GS 68 Tutela – Lubrax Industrial FP 68	Diversos	Sistema hidráulico – são utilizados como fluido hidrodinâmico, isto é, são fluidos responsáveis para fazer os movimentos de máquinas que contêm componentes hidráulicos vários.
Óleo Hidrobak 32 Tutela – Lubrax Industrial SH 32 AD	Empilhadeiras	São utilizados nos sistemas hidráulicos responsáveis por todos os movimentos de elevação de cargas das empilhadeiras que transportam as peças fundidas, assim como todos os transportes de todos outros produtos ligados às áreas produtivas

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Também devem ser excluídos os óleos e fluídos hidráulicos mencionados nos autos:

Óleo Hidráulico	Código do Produto
Óleo hidráulico (água glicol) Houghton Safe 620-E	1081150156
Óleo Hidrobak 46 Tutela – Lubrax Industrial SH 46 AD	1081100495 e 1081100462
Óleo Hidrobak 68 Tutela – Lubrax Industrial SH 68 AD	1081100804

Já em relação aos demais itens que compuseram o Auto de Infração, a saber: partes e peças da turbina da máquina de jateamento, devem ser mantidas as exigências na proporção das exportações, para as entradas ocorridas até 13 de agosto de 2007.

Com relação às partes e peças da turbina da máquina de jateamento (composta basicamente pelo rotor, pelo impulsor e capa, pelo disco, pelas palhetas e pela carcaça), alega a Defendente que o conjunto tem como função precípua limpar as impurezas dos blocos de motor depois de retirados dos respectivos moldes. A técnica, denominada limpeza por impacto, consiste na remessa em alta velocidade de granalhas (micropartículas de aço), para que, com o atrito, arranquem deste bloco as rebarbas e os resíduos impregnados.

A turbina, segundo informações constantes dos autos, é uma das peças de um conjunto denominado cabine de jateamento. Ela é a peça responsável por lançar as granalhas nos blocos de motores dentro de uma câmara fechada para rebarbar as peças fundidas. Esta câmara é composta de produtos que se desgastam tanto pelo contato com as granalhas como em contato com as partículas dos blocos de motores, dentre elas: revestimento do tambor, chapa de desgaste do tambor, talisca transportadora, chapa de proteção, revestimento maior do disco, revestimento lateral inferior, grelha do piso retangular, caneca elevadora, chapa de desgaste do escudo lateral, revestimentos final e superior, placa protetora e chapa de desgaste da cabine.

Com relação aos produtos acima citados, entendeu o Fisco que, apesar de comporem a mesma estrutura na qual está inserida a turbina e suas peças, eles se classificam como produtos intermediários por se desgastarem, de certa forma, com o contato das partes que se soltam do produto industrializado. Todavia, não é o caso dos demais itens, pois os mesmos somente se desgastam em contato com a granalha, e não com o produto que se industrializa.

A alegação de que as partes acima citadas foram automaticamente classificadas pelo Fisco como “materiais de uso e consumo”, ato desmotivado de capitulação legal não procede não é suficiente para cancelar integralmente as exigências sobre tais produtos. O cerne da questão é decidir se os produtos adquiridos podem ser classificados como produtos intermediários e a sua aquisição gerar direito ao crédito como entende a Impugnante; ou não podem ser classificados como tal conforme entendimento do Fisco.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Como é claro no relatório fiscal, o Fisco não reconhece os produtos acima citados como sendo produtos intermediários, mas, material de uso e consumo.

Em sua defesa a Impugnante afirma que sem as palhetas (hélices do ventilador) a máquina de jateamento deixa de ser, tecnicamente falando, uma turbina e que ventilador sem hélice não é ventilador. No mesmo sentido faz alguns questionamentos indagando “como as granalhas serão atiradas contra o bloco de motor?” ou “como será feita sua limpeza sem um complexo sistema de aceleração da granalha (impulsor)?”.

A matéria em discussão é regida pela Constituição da República de 1988, que ao instituir os tributos, a competência para exigí-los, bem como traçar as linhas do regime da não cumulatividade, determinou que não implica crédito para compensação, salvo determinação em contrário da legislação, quanto às saídas com isenção ou não incidência, acarretando ainda o estorno do imposto porventura creditado:

Art. 155 -

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

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

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

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

.....

A Carta Magna estabeleceu a não cumulatividade plena do ICMS e os casos em que não haveria manutenção total do crédito pelas entradas, mas remeteu para a legislação complementar a competência para determinar aquelas situações passíveis de aproveitamento dos créditos na entrada, ainda que a saída estivesse beneficiada com a isenção ou não-incidência.

Nesse sentido, veio a Lei Complementar n.º 87/96 disciplinar a matéria, nos seguintes termos:

Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

.....
§ 3º É vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita:

I - para integração ou consumo em processo de industrialização ou produção rural, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto se tratar de saída para o exterior;

.....
Evidente que aqui não há falar-se em restrições, vez que a compensação se refere à mercadoria, seja bem do ativo, matéria-prima, insumos, etc. Entretanto, por determinação contrária da legislação, a mercadoria entrada no estabelecimento, integralizada ou consumida no processo de produção, ainda que a saída seja com não-incidência, caso específico das operações de exportação, a lei complementar referida contemplou, com base no permissivo constitucionalmente posto, o direito ao crédito nas entradas, inclusive o material de uso e consumo.

Induvidoso que o aproveitamento de créditos de ICMS relativos à entrada de material para uso e consumo foi permitido quando da publicação da citada Lei Complementar n.º 87/96.

É cediço que a legislação permite o crédito de ICMS relativo à entrada de mercadorias para integrarem ou serem consumidas integralmente no processo produtivo do estabelecimento industrial, na produção de produtos industrializados, inclusive os semi-elaborados, na hipótese de saída com destino ao mercado externo, exportação. Esta a dicção do art. 32, inciso II da Lei Complementar n.º 87/96:

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

.....
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;

.....
Observa-se que a norma determina a condição para o creditamento do imposto, ou seja, na entrada de mercadorias no estabelecimento para integração ou consumo em processo de produção de mercadorias industrializadas, incluindo os semi-elaborados, cujo destino seja o exterior; prescreve que não será motivo de estorno.

Portanto, as mercadorias cujo crédito é permitido pela Lei Complementar n.º 87/96 nada mais são do que as matérias-primas, os produtos intermediários e materiais

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de uso e consumo que, participando do processo produtivo, são elementos indispensáveis na obtenção do novo produto, tal como ocorre com os óleos e fluídos hidráulicos no caso dos presentes autos.

As normas estaduais mineiras, em respeito à esta diretiva, traziam a mesma disposição incluída na Lei n.º 6.763/75 e regulamentada pelo RICMS/MG, a saber:

Art. 29 - O valor devido a título de imposto resultará da diferença a maior entre o imposto referente à mercadoria saída e ao serviço de transporte ou de comunicação prestado e o imposto cobrado relativamente à entrada, real ou simbólica, de mercadoria, inclusive energia elétrica, ou bem para uso, consumo ou ativo permanente, e o recebimento de serviço de transporte ou de comunicação, no respectivo estabelecimento.

Outro é o entendimento para a regra geral e os contribuintes que não realizam operações de venda para o exterior, vez que a legislação tributária determina que o crédito do ICMS pelas entradas de material de uso e consumo somente será permitido a partir de 1º de janeiro de 2020.

Possível inferir que se a intenção da norma é permitir o crédito de material de uso e consumo, nos casos de industrialização de produtos destinados à exportação.

A legislação que rege a matéria, presente no RICMS/02, assim dispõe:

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

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

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

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

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

.....(grifos não constam do original)

Deve ser feita, ainda, uma distinção no caso dos autos para os demais produtos em relação ao período até 13 de agosto de 2007.

Isto porque, em face da norma albergada na Lei Complementar n.º 87/96, por se tratar de contribuinte exportador, o RICMS/02 tratava da matéria no art. 66, com a seguinte disposição:

Art. 66 -

Parágrafo primeiro - Também ensejará o aproveitamento sob a forma de crédito:

2) o valor do imposto correspondente à matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, adquiridos ou recebidos no período.

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

....."

Na esteira na norma geral da Lei Complementar n.º 87/96, o mencionado dispositivo do RICMS/MG prescrevia:

Efeitos de 15/12/2002 a 13/08/2007 - Redação original:

VI - às mercadorias adquiridas ou recebidas para integração ou consumo em processo de produção de produtos industrializados, inclusive os semi-elaborados, destinados à exportação para o exterior;

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Existindo a diferença no Regulamento do ICMS mineiro, é razoável o entendimento de que o material de uso/consumo não é produto intermediário, mas que está vinculado ao processo produtivo.

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

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

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

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

A título de exemplo, o disposto no inciso VII do art. 66 do RICMS/02 autoriza o lançamento dos créditos relativos aos insumos empregados no transporte realizado em veículos próprios, conforme preconiza o dispositivo a seguir transcrito:

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

.....

Efeitos de 15/12/2002 a 13/08/2007 - Redação original:

VII - aos insumos relativos ao transporte, adquiridos para emprego exclusivo em veículos próprios utilizados no transporte dos produtos a que se refere o inciso anterior, desde que efetuado diretamente pelo proprietário dos produtos;

.....

Assim, mesmo considerando apenas a legislação estadual, pelo menos até 13 de agosto de 2007, data de revogação dos dispositivos do RICMS/02 que autorizavam a apropriação dos créditos ora em análise, os créditos lançados pela Impugnante em relação a materiais e uso e consumo se mostram corretos.

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

forma realizada, amparados pelas normas em vigor à época, convalidando, com este procedimento, a apuração proporcional efetuada.

Dentro desta análise, cabem também as normas contidas no art. 146 do Código Tributário Nacional já anteriormente transcritas.

Neste sentido, o Professor Hugo de Brito Machado, em seu livro “Comentários ao Código Tributário Nacional”, assim se manifesta ao interpretar o citado art. 146:

“Com efeito, a Administração Tributária é simplesmente uma aplicadora da lei. Se a lei não pode retroagir, pela mesma razão também não pode retroagir a mudança do critério jurídico adotado pela Administração em sua aplicação.

Isto, porém, não quer dizer que a atividade administrativa, nem a atividade jurisdicional devam ficar também submetidas sempre ao mesmo critério, (...), posto que a Administração pode e deve corrigir os seus atos ilegais, e a atividade jurisdicional pode envolver a correção de erros na aplicação da lei, e nestes casos certamente deve ocorrer a produção de efeitos para o passado, como se passa a demonstrar.”

É fundamental que, mesmo em decisões administrativas, sejam preservadas a estabilidade das relações jurídicas, a certeza e a segurança. Esta regra deve ser vista não só em relação a um mesmo contribuinte, mas a todos aqueles que se encontrem na mesma situação.

A Administração Pública não pode tratar os casos que estão no passado de modo a se desviarem da prática até então utilizada e na qual o contribuinte tinha confiado. Esta regra tem que ter a mesma validade para todos os contribuintes que estejam na mesma situação. Assim, se a Administração Pública aplica determinada regra e interpretação para um contribuinte, não pode tratar de forma desigual outro contribuinte que esteja na mesma situação do primeiro, devendo a ele estender igualitário tratamento.

O que pretende o Código Tributário Nacional é atenuar os efeitos bruscos da mudança de critérios da Administração, ao estabelecer que a observância dos atos normativos, no caso em tela o próprio Regulamento do ICMS, excluiria as exigências.

A partir do momento que o Fisco adota o entendimento contido no próprio Regulamento do ICMS em sua versão original e antes da alteração ocorrida em 12 de agosto de 2007, para promover autuações, cabe ao órgão julgador administrativo pacificar este entendimento levando-o aos processos sob sua análise em que a regra foi aplicada distintamente.

Ademais, se o Fisco aplica um critério para determinado contribuinte deve fazê-lo para todos aqueles que se encontrem em igual situação sob pena de variar-se de critério jurídico por simples oportunidade e converter a regra da atividade de lançamento de plenamente vinculada (art. 142 do Código Tributário Nacional) para discricionária.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Importante também destacar em relação ao entendimento exposto pelo Fisco de que a expressão contida no revogado inciso VI do art. 66 do RICMS/02 equivaleria ao consumo de produtos intermediários e matéria prima, que a Consulta de Contribuintes n.º 0003/07 destacada na impugnação não deixa dúvida quanto ao entendimento da SEF/MG até 13 de agosto de 2007.

Além do acima citado cumpre também destacar que as normas contidas no Decreto n.º 45.388, 02 de junho de 2010, publicado em 03 de junho de 2010, não alteram o posicionamento aqui destacado. Isto porque o Decreto n.º 45.388/10, trata de uma situação especial, clara e pontual.

Veja-se o que fica descrito na ementa do Decreto n.º 45.388/10:

“DECRETO Nº 45.388, DE 2 DE JUNHO DE 2010

Dispõe sobre o pagamento do crédito tributário, com dispensa ou redução de multas e juros, decorrente de estorno de crédito de ICMS relativo à entrada de bem de uso ou consumo aplicado no processo produtivo de produto industrializado, inclusive semielaborado, destinado à exportação, ou à entrada de insumos empregados no transporte do referido produto em veículo próprio.”

Assim, as regras contidas no Decreto n.º 45.388/10 só devem ser aplicadas para os casos de pagamento do crédito tributário com dispensa ou redução de multas e juros e não para todos os casos.

Reforça este entendimento a Resolução n.º 4.229/10 que disciplina as regras contidas no Decreto n.º 45.388/10.

Conclui-se, portanto, que os créditos relativos às aquisições de materiais de uso e consumo do estabelecimento exportador, diferentemente dos demais contribuintes são passíveis de utilização, pelo menos, até a mudança na legislação estadual.

Em relação à cobrança da diferença entre a alíquota interna e a interestadual do ICMS, devida nas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas ao uso e consumo e ativo permanente, a infração resta caracterizada no Auto de Infração e encontra sustentação no art. 5º, § 1º, item 6, c/c art. 6º inciso II e art. 12, § 2º da Lei n.º 6.763/75.

A matéria encontra-se regulamentada no RICMS/02, em seus arts. 1º, inciso VII; art. 2º, inciso II e art. 43, inciso XII.

Os produtos para os quais se exige o imposto devido pela diferença de alíquota são aqueles descritos no “Anexo 4” (fls. 37/55).

Com relação às exigências relativas ao diferencial de alíquotas, cabem todas as considerações já feitas em relação ao crédito, uma vez que a conceituação de produtos como passíveis de creditamento está expressamente vinculada à exigência do diferencial de alíquotas.

Assim, para todas as exclusões feitas em relação ao aproveitamento do crédito, devem também ser excluídas as exigências de diferencial de alíquotas.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em razão da aplicação da Portaria nº 04, de 16/02/01, deu-se prosseguimento ao julgamento anterior realizado em 17/11/11. ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para excluir integralmente as exigências sobre óleos e fluídos hidráulicos e, em relação às mercadorias remanescentes, excluir as exigências relativas às entradas ocorridas até 13/08/2007, na proporção das exportações. A Conselheira Ivana Maria de Almeida apresentará voto em separado, nos termos do art. 54 do Regimento Interno. Participaram do julgamento, além da signatária, os Conselheiros Bruno Antônio Rocha Borges (Revisor), Ivana Maria de Almeida e Carlos Alberto Moreira Alves.

Sala das Sessões, 24 de novembro de 2011.

**Luciana Mundim de Mattos Paixão
Presidente / Relatora**

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.445/11/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000168560-05
Impugnação: 40.010129072-60
Impugnante: Teksid do Brasil Ltda
IE: 067136016.00-34
Proc. S. Passivo: Otto Carvalho Pessoa de Mendonça/Outro(s)
Origem: DF/Betim

Voto proferido pela Conselheira Ivana Maria de Almeida, nos termos do art. 54 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre a tese dos votos majoritários e a tese defendida por esta Conselheira decorre dos fundamentos a seguir expostos.

A decisão majoritária conferiu ao óleo hidráulico, dentre eles também o denominado “Óleo Hidrobak”, a característica de produto intermediário, razão pela qual entendeu correto o aproveitamento de crédito efetuado pela Empresa, excluindo as exigências sobre essas mercadorias.

Para facilitar a análise e se ter uma noção sobre a real função desses materiais, transcreve-se a seguir uma breve síntese das informações extraídas dos documentos constantes dos autos às fls. 379 a 382 (Anexo 2). Confira-se:

“Óleo Hidrobak – São utilizados nos sistemas hidráulicos responsáveis por todos os movimentos de elevação de cargas das **empilhadeiras** que transportam as peças fundidas assim como todos os transportes de todos os outros produtos ligados às áreas produtivas”.

No entender desta Conselheira, o Óleo Hidrobak utilizado nos sistemas hidráulicos responsáveis pelos movimentos de elevação de cargas das empilhadeiras não é produto intermediário, nos termos da Instrução normativa 01/86, eis que não detém o mesmo o caráter de indiscutível essencialidade, por não serem consumidos nem integrarem o produto final como elemento indispensável à sua composição.

Não obstante, consta do sítio eletrônico da Secretaria de Fazenda, a Consulta de Contribuintes nº 217/95 que menciona, *in verbis*:

“Quanto ao óleo hidráulico e o óleo diesel, consumidos como força motriz de máquinas e equipamentos (pressofusão e empilhadeiras) empregados diretamente no processo central de industrialização, desde que a saída do produto final se dê tributada normalmente, o valor do ICMS relativo a suas aquisições, corretamente cobrado e destacado na NF, poderá ser creditado pela

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

consulente. Por outro lado, frisamos, não fará jus ao referido crédito se tais mercadorias forem utilizadas na linha marginal de produção (por exemplo, o óleo diesel consumido nos caminhões e pás mecânicas), por se caracterizarem, nesta hipótese, como material de uso e consumo do estabelecimento.”

Assim é que, formalmente questionada, a Secretaria de Fazenda confere à FMD, razão social anterior da empresa Autuada, os créditos ora em análise.

O Fisco ao tratar o tema, destaca que, contrariamente ao entendimento esposado, há inúmeras consultas, emitidas posteriormente, em que se manifesta contrariamente ao direito ao crédito em questão.

Certo é, entretanto, que inexistente qualquer modificação dos termos da Consulta nº 217/95 de interesse da Autuada, mantendo-se a redação tal qual redigida na sua origem, conforme pesquisa efetuada nesta data no sítio eletrônico www.fazenda.mg.gov.br.

A respeito dos efeitos da consulta, o Regulamento do Processo Administrativo Tributário (RPTA) assim se pronuncia:

Art. 45. A observância pelo consulente da resposta dada à consulta, enquanto prevalecer o entendimento nela consubstanciado, exime-o de qualquer penalidade e o exonera do pagamento do tributo considerado não devido no período.

Parágrafo único. A reforma de orientação adotada em solução de consulta prevalecerá em relação ao consulente após cientificado da nova orientação. (grifou-se)

Por conseguinte, tem-se que nos termos desse dispositivo, não há como manter-se a exigência de estorno relativa ao produto “Óleo Hidrobak”, não obstante o entendimento desta conselheira quanto sua caracterização como material de uso e consumo.

Sala das Sessões, 24 de novembro de 2011.

**Ivana Maria de Almeida
Conselheira**