

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.316/11/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000168594-97
Impugnação: 40.010128918-19
Impugnante: Usinas Siderúrgicas de Minas Gerais S\A - USIMINAS
IE: 313002022.01-20
Proc. S. Passivo: Rodolfo de Lima Gropen/Outro(s)
Origem: DF/Ipatinga

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - MATERIAL DE USO E CONSUMO – Constatado o recolhimento a menor do ICMS decorrente 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. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75. Infração caracterizada em parte, nos termos do art. 70, inciso III da Parte Geral do RICMS/02. Exclusão das exigências relativas aos itens classificados como produtos intermediários, bem como os juros e multas sobre as exigências relativas às entradas de materiais de uso e consumo utilizados no processo produtivo, na proporção das saídas destinadas ao exterior em relação às saídas totais do estabelecimento, com base no parágrafo único do art. 100 do CTN.

ALÍQUOTA DE ICMS - DIFERENCIAL - MATERIAL DE USO E CONSUMO - OPERAÇÃO INTERESTADUAL. Constatada a 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 nº 6.763/75 e art. 42, § 1º do RICMS/02. Exigências fiscais de ICMS e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75. Exclusão das exigências relativas aos materiais classificados como produtos intermediários.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

Da Autuação

Trata a autuação de recolhimento a menor de ICMS, no período de 01/01/05 a 31/12/05, em decorrência de apropriação indevida de créditos de ICMS referentes às aquisições de materiais de uso e consumo, bem como pelo não recolhimento da diferença de alíquota na aquisição interestadual desses materiais.

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

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 370/390, juntando os documentos de fls. 402/408, em síntese, aos argumentos que se seguem:

- argui que o direito de constituição do crédito tributário para o período anterior a 21/12/05 encontra-se decaído por força do art. 150, § 4º do CTN;

- diz que o entendimento do Fisco de considerar os produtos, cujos créditos foram glosados, como de uso e consumo decorre de equivocada premissa no tocante ao contexto do processo produtivo da empresa;

- entende que todos os produtos foram consumidos na linha principal de produção, como elemento indispensável à obtenção do produto final, desgastando-se ou tornando-se inservíveis, mesmo que gradativamente, em função de sua aplicação no processo produtivo;

- diz que todos os produtos autuados são passíveis de créditos, seja na ótica da LC nº 87/96, seja na ótica da legislação estadual, por atender aos pressupostos para tanto;

- informa que elaborou planilha detalhando a aplicação e a função dos principais produtos na obtenção do produto final, passando a discorrer acerca desses materiais;

- alega que o produto pó fluxante se consome de forma imediata e integral diretamente na aciaria e é essencial à obtenção do produto final, pois, caso contrário, o aço se solidificaria ao respectivo molde;

- argumenta que a granalha e a escova de aço são utilizadas na retirada de detritos e impurezas que se acumulam na superfície do aço na fase de laminação, com a função de proteção dos equipamentos, tornando-se imprestáveis às suas finalidades após o uso;

- cita que o composto desengraxante e a soda cáustica também se consomem integralmente na função específica de remoção de impurezas, primordial para a sequência do processo produtivo;

- relata que o raspador de correia tem a função de retirar resíduos de coque da correia transportadora que alimenta os altos fornos;

- informa que a grelha de peneira é utilizada na peneira vibratória que segrega o sínter (subproduto do aço), tendo contato direto com o produto em elaboração, desgastando-se paulatinamente;

- diz que o gás propano é consumido integralmente dentro da linha principal de produção como combustível que alimenta os equipamentos que realizam a escarfação e o corte de placas, dentro da Aciaria;

- enfatiza que o barramento elétrico de cobre tem contato direto com o produto e se desgasta em virtude do calor. Ele faz parte do anodo, que compõe os fornos de redução eletrolítica, nos quais ele é imerso. Se presta a conduzir eletricidade

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

para a solução, de forma a propiciar as reações químicas necessárias ao processo de galvanização;

- relata que as diversas espécies de tintas são utilizadas no processo produtivo com a função de manter a rastreabilidade do produto; identificar o produto e o cliente; fazer a marcação de corte, traçando o comprimento e largura para orientar tesouras, bem como traçar os corpos de prova e orientar o corte;

- informa que o giz têxtil e o giz branco são usados com o objetivo de verificar se há desvio de alinhamento no enrolamento da bobina de aço e, em caso positivo, orientar a velocidade do desbobinamento para realização do processo de galvanização do produto, também sendo utilizado para identificar a sequência de processamento da bobina na linha de produção;

- destaca que o tanino é empregado como floculante e coagulante, e sua adição na água proporciona a aglutinação de partículas sólidas em suspensão e sua posterior precipitação, sendo então removida por equipamentos específicos para possibilitar a reutilização d'água;

- reclama da inclusão de insumos utilizados em tratamentos ambientais, como o carbonato de sódio, cuja função é neutralizar resíduos industriais potencialmente poluidores para que a água possa ser devolvida à natureza sem poluição;

- para corroborar seu entendimento, cita o art. 225 da Constituição Federal, a Lei Federal nº 6.938/81, que institui a Política Nacional do Meio Ambiente, o Acórdão nº 2.105/00/CE, além de decisão do TJMG que, segundo a mesma, apreciando caso idêntico envolvendo a mesma, respalda sua tese;

- assevera que as mercadorias que tiveram seus créditos estornados foram utilizadas em produtos destinados à exportação, desonerados de ICMS e, portanto, o crédito de materiais de uso e consumo teria que ser proporcional ao valor das exportações;

- reclama da aplicação conjunta da multa de revalidação e da multa isolada por incorrer no caso descumprimento de obrigação principal e obrigação acessória, pois entende que apenas existe descumprimento de obrigação principal;

- solicita a realização de perícia para verificação da utilização de produtos que tiveram seu crédito glosado, por entender que foram utilizados no processo produtivo da empresa, e por considerar que o assunto é eminentemente técnico.

Por fim, requer a procedência da impugnação, o cancelamento do Auto de Infração e o reconhecimento dos créditos de uso e consumo proporcionalmente ao valor das exportações.

A Taxa de Expediente é recolhida conforme DAE de fls. 409 dos autos.

Da Manifestação Fiscal

O Fisco, em manifestação de fls. 414/441, refuta as alegações da defesa, aos argumentos, em síntese, que se seguem:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- entende que, no caso presente, não se encontra decaído o direito da Fazenda Pública de constituição do crédito tributário em razão de se tratar de lançamento de ofício decorrente de aproveitamento indevido de crédito do ICMS, quando se aplica a regra do art. 173, inciso I do CTN, e não o disposto no art. 150, § 4º do mesmo diploma legal, como quer a Impugnante;

- enfatiza que para apropriação do crédito do imposto, o produto não pode ser considerado material de uso e consumo, e deve atender aos parâmetros estabelecidos pela Instrução Normativa SLT nº01/86;

- informa que foram feitas diversas visitas técnicas na linha produtiva da Autuada, sempre guiadas por representantes da empresa, para verificação *in loco* da aplicação dos produtos com vistas a correta classificação no tocante ao direito ao crédito;

- diz que o produto pó fluxante é utilizado na proteção ao molde e é descartado junto com a carepa que se forma quando a escória esfria, semelhante à manteiga que é aplicada no tabuleiro para assar o bolo, não tendo caráter de indispensável essencialidade em relação ao aço;

- destaca que, ao contrário do que afirma a Impugnante, a granalha, a escova de aço, o composto desengraxante e a soda cáustica têm unicamente a função de limpeza do produto com fins de proteção de equipamentos;

- esclarece que o produto raspador de correia se constitui de uma chapa metálica que fica embaixo da correia transportadora, raspando-a para retirada do coque, evitando perda da matéria prima, que, portanto, deve ser considerada parte e peça, que não desenvolve atuação particularizada, essencial e específica, sendo produto de uso e consumo;

- a exemplo dos produtos anteriores, tece considerações sobre os demais itens que tiveram o crédito estornado e conclui que nenhum deles reúne os pressupostos de produto intermediário;

- destaca que a legislação do ICMS não concede crédito de ICMS aos insumos utilizados na preservação ambiental, quer sejam porque não participam da linha produtiva ou porque não agregam valor ao produto;

- observa que a decisão do CCMG no Acórdão nº 15.478/02/1ª, ratificado pela Câmara Especial no Acórdão nº 2.665/02/CE, considerou que os produtos utilizados no tratamento d'água não geram crédito de ICMS por serem de uso e consumo;

Requer a procedência do lançamento.

Do Parecer da Assessoria

A Assessoria apresenta seu parecer de mérito, opinando, em preliminar, pelo indeferimento do pedido de realização de prova pericial. No mérito, pela procedência parcial do lançamento para excluir as exigências relativas: a) aos seguintes produtos: pó fluxante, granalhas de aço, escovas de limpeza, soda cáustica, raspador de correia, grelhas de peneira, gás propano, barramento elétrico de cobre, tinta látex para marcação

de linhas de tesouras e giz têxtil e giz branco; b) ao material de uso e consumo empregados na atividade industrial, na proporção das saídas destinadas ao exterior e as saídas totais do estabelecimento; c) ao diferencial de alíquota em relação aos produtos anteriormente nominados, quando adquiridos em operação interestadual.

DECISÃO

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CC/MG foram, em parte, os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e por esta razão passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações.

Da Preliminar

Do Pedido de Realização de Prova pericial

A Impugnante requer a realização de prova pericial, apresentando quesitos e indicando assistente técnico (fls. 389/390).

As indagações levantadas pela Autuada são importantes para o deslinde da presente discussão, mas não comportam a realização de prova pericial, uma vez que as respostas podem ser oferecidas de outro modo.

Com efeito, a própria Autuada carrou as autos as informações contidas na própria peça de defesa, além do quadro de fls. 403/405 e fluxograma da produção de fls. 407/408.

Por sua vez, o Fisco, ao elaborar a peça de resistência à impugnação, detalhou de forma completa a utilização dos itens no processo produtivo, acrescentando fotografias e informações sobre a operacionalidade das peças.

As conclusões a que chegaram o Fisco e a Autuada divergem quanto à classificação do produto, ou seja, se de uso e consumo ou produto intermediário, mas isso não demonstra a necessidade de realização de prova pericial, uma vez que não existe discordância no tocante à aplicabilidade de cada item.

Importante registrar que as informações trazidas pelo Fisco em sede de manifestação fiscal não acarretam qualquer cerceamento de defesa, haja vista que essas informações são de domínio da Impugnante.

Ademais, prescreve o art. 142, § 1º, inciso II do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08:

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:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- a) desnecessário para a elucidação da questão ou suprido por outras provas produzidas;
- b) de realização impraticável;
- c) considerado meramente protelatório.

A perícia por se tratar de prova especial, só pode ser admitida quando a apuração do fato em litígio não se puder fazer pelos meios ordinários de convencimento.

Deste modo, é desnecessária a produção de prova pericial porque constam dos autos elementos suficientemente claros para a compreensão, tanto das irregularidades, como da legislação aplicada.

Do Mérito

1. Da arguição de decadência

Numa primeira vertente, pleiteia a Impugnante que seja considerado decaído o direito de lançar relativamente aos fatos geradores anteriores a dezembro de 2005, sendo aplicável o disposto no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional - CTN.

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, inciso 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 ESTABELECIDA 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.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, I do CTN.

Na mesma toada decidiu o Egrégio Superior Tribunal de Justiça ao apreciar o Recurso Especial nº 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.

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.”

Dessa forma, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo ao exercício de 2005 somente se expirou em 31/12/10, nos termos do inciso I do mencionado art. 173, não ocorrendo a decadência relativamente ao crédito tributário exigido, uma vez que a Autuada foi regularmente intimada da lavratura do Auto de Infração em 21/12/10.

Quanto ao mérito propriamente dito, a autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS, no período de 01/01/05 a 31/12/05, em decorrência de apropriação indevida de créditos de ICMS referentes às aquisições de materiais de uso e consumo, bem como pelo não recolhimento da diferença de alíquota na aquisição interestadual desses materiais.

2. Do Material de Uso e Consumo

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Exige o Fisco o estorno de créditos de ICMS vinculados às aquisições de materiais de uso e consumo, relacionados na planilha de fls. 9/10, cujas notas fiscais encontram-se descritas na planilha de fls. 13/71.

A defesa sustenta a legitimidade dos créditos apropriados à luz das normas que se amoldam à espécie, desde a Constituição Federal até a Instrução Normativa SLT nº 01/86, uma vez que os produtos listados pelo Fisco se desgastam ou são consumidos na linha de produção.

Para comprovar sua tese, a Impugnante discorre sobre os principais itens relacionados pelo Fisco, dentre eles: pó fluxante, granalhas de aço, composto desengraxante, soda cáustica, raspador de correia, grelha de peneira, gás propano, barramento elétrico de cobre, tintas, giz e tanino.

O Fisco também enfrenta individualmente a utilização dos itens acima, concluindo que não basta o consumo imediato ou integral, mas sim a concomitância dos dois modos.

O quadro adiante traz a relação de todos os produtos que tiveram o crédito de ICMS estornado com o resumo das informações prestadas pelas partes:

Produto	Informação da Autuada	Informação do Fisco
Amostras padrão	-	Utilizadas em laboratório para calibragem dos equipamentos que farão os testes nas amostras coletadas.
Barramento elétrico de cobre	Faz parte do anodo, que compõe os fornos de redução eletrolítica e se presta a conduzir a eletricidade para a solução, no processo de galvanização.	Não entra em contato com o produto, apenas conduz a eletricidade para que a galvanização eletrolítica possa se realizar.
Bucha	-	Utilizada para revestir os rolos em locais em que os mesmos se encontram danificados.
Carbonato de sódio industrial	Utilizado nas coquearias e na usina de alcatrão, cuja função é neutralizar resíduos industriais potencialmente poluidores d'água.	Utilizado na estação de tratamento biológico para neutralizar resíduos industriais potencialmente poluidores d'água.
Coletores de amostra e amostrador	Utilizados na coleta de amostras para testes dos produtos em elaboração.	Utilizados na coleta de amostras diversas para análise laboratorial.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Compostos desengraxantes	Remoção de resíduos sólidos e líquidos das superfícies das chapas de aço.	Utilizado para remoção de resíduos de óleo da superfície das chapas antes da galvanização.
Escovas de limpeza	Utilizadas na retirada de detritos e impurezas da superfície do aço laminado.	Utilizadas para retirar as impurezas do aço na fase de galvanização e recozimento do aço, com vida útil de 45 a 120 dias.
Fita impressora	-	Utilizada na impressora que faz a identificação das chapas.
Gás propano	Combustível que alimenta os equipamentos que realizam a escarfagem e o corte de placas dentro da Aciaria.	Utilizado como combustível na área de escarfagem, que se situa marginalmente em relação à linha de produção.
Giz branco e giz têxtil	Marcação de bobinas de aço no laminador.	Utilizado para verificar se há desvio de alinhamento no enrolamento da bobina. Não é essencial ao processo produtivo.
Granalhas de aço	Utilizadas para retirada de detritos da superfície do aço laminado.	Utilizadas para retirar as impurezas do aço, com consumo instantâneo, por força da colisão com a placa de aço.
Grelha de peneira	Segrega o sinter de acordo com a granulometria para emprego no alto-forno.	Utilizada na peneira com a finalidade de separar sinter, cuja ação não é essencial e específica no processo produtivo.
Lençol de borracha sintética	-	Utilizadas na lateral da correia transportadora para evitar desperdício de produto.
Luva cilíndrica	-	Utilizada na área de fundição que foi cedida em comodato para sua controlada Usimec.
Óleo hidráulico	-	Utilizado em equipamentos das áreas de escarfagem e

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

		corte de placas.
Pó fluxante	Aplicado sobre o aço líquido para isolamento térmico entre o aço e o molde.	Utilizado na proteção ao molde e é descartado junto com a carepa que se forma quando a escória esfria.
Raspador de correia	Retirar resíduos de coque sobre a correia transportadora.	Chapa metálica que fica embaixo da correia transportadora, raspando-a para retirada do coque, evitando perda da matéria prima.
Retalho de correia transportadora	-	Utilizado para efetuar emendas nas partes danificadas das correias transportadoras.
Soda cáustica	Remoção de resíduos sólidos e líquidos das superfícies das chapas de aço.	Utilizada para equilibrar o PH da solução para a limpeza eletrolítica.
Solvente Maq.	Utilizado na limpeza do cabeçote de marcação de chapas.	Utilizado na limpeza do cabeçote de marcação de chapas.
Tanino	Tratamento da água no lingotamento contínuo, empregado como floculante.	Utilizado em área marginal, o tanino é aplicado no Centro de Recirculação, não entrando em contato com o aço.
Tinta a alquid esmalte marcação de chapas	Marcação de chapas para identificação do produto e do cliente, traçar linha de corte e permitir rastreamento do produto.	Marcação de chapas grossas para rastreamento interno do produto.
Tinta a base grafite e, magnesita	-	Utilizada na pintura de molde na área de fundição que foi cedida em comodato para sua controlada Usimec.
Tinta a óleo brilhante cor preta	-	Utilizada na oficina para marcação de cilindros.
Tinta a latex PVA	Marcação de chapas para	Utilizada na marcação de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

branca marc chapas LTQ	identificação do produto e do cliente, traçar linha de corte e permitir rastreamento do produto.	chapas para rastreamento do produto e facilitar a visualização do operador da ponte.
Tinta a latex PVA de cor azul	Identificação de produtos destinados ao exterior.	Marcação de chapas que seguem para exportação, a fim de facilitar movimentação no porto.
Tinta maq automática marcação de chapas LTQ	Marcação de chapas para identificação do produto e do cliente, traçar linha de corte e permitir rastreamento do produto.	Fazer marcações auxiliares de controle de rastreabilidade em produtos acabados.
Tinta marcação de bobinas PL-TCM (LTF)	Marcação de chapas para identificação do produto e do cliente, traçar linha de corte e permitir rastreamento do produto.	Fazer marcações auxiliares de controle de rastreabilidade em produtos acabados.
Tinta marcação de placas maquina de lingotamento	Marcação de chapas para identificação do produto e do cliente, traçar linha de corte e permitir rastreamento do produto.	Marcação das placas após sair do lingotamento para rastreamento interno do produto.
Tipos marcação alfanumérico	Marcação de peças e equipamentos de oficinas.	Utilizados na marcação e identificação de equipamentos e peças.

A classificação dos produtos em material de uso e consumo ou produto intermediário se faz pela aplicação da Instrução Normativa SLT nº 01/86, que assim dispõe:

INSTRUÇÃO NORMATIVA SLT Nº 01, DE 20 DE FEVEREIRO DE 1986

Trata do conceito de produto intermediário, para efeito de direito ao crédito do ICM.

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

considerando que nos termos da legislação em vigor, para efeito de apuração do valor do ICM a pagar, será abatido o imposto incidente nas

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

operações realizadas no período, sob a forma de crédito, dentre outros valores, o valor do imposto correspondente à entrada do produto intermediário;

considerando que o produto intermediário é aquele que, empregado diretamente no processo de industrialização, integrar-se ao novo produto;

considerando que, por extensão, produto intermediário é também o que, embora não se integrando ao novo produto, é consumido, imediate e integralmente, no curso da industrialização;

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

considerando, com efeito, que o centro das controvérsias reside no dúplice circunstanciamento, qual seja o produto ser consumido imediate e integralmente dentro da linha de produção;

considerando que, após estudos, debates, disputas administrativas e judiciais, revisão e reajustes de conceitos, com recolhimento de pareceres e laudos técnicos, tem-se como a florado, fruto de todo esse trabalho e em especial da jurisprudência administrativa que já se pode ter como firmada, um entendimento bem fortalecido a respeito da espécie, capaz de reduzir dúvidas a prevenir dissensões, RESOLVE:

I - Por consumo imediate entende-se o consumo direto, de produto individualizado, no processo de industrialização; assim, considera-se consumido diretamente no processo de industrialização o produto individualizado, quando sua participação se der num ponto qualquer da linha de produção, mas nunca marginalmente ou em linhas independentes, e na qual o produto tiver o caráter de indiscutível essencialidade na obtenção do novo produto.

II - Por consumo integral entende-se o exaurimento de um produto individualizado na finalidade que lhe é própria, sem implicar, necessariamente, o seu desaparecimento físico total; neste passo, considera-se consumido integralmente no processo de industrialização o produto individualizado que, desde o início de sua utilização na linha de industrialização, vai-se consumindo ou desgastando, contínua, gradativa e progressivamente, até resultar acabado, esgotado, inutilizado, por força do cumprimento de sua finalidade específica no processo industrial, sem comportar recuperação ou restauração de seu todo ou de seus elementos.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 exaurimento, na linha de produção.

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.

VI - - Esta Instrução entra em vigor na data de sua publicação e revoga as disposições em contrário.

Belo Horizonte, aos 20 de fevereiro de 1986.

JOSÉ ANTÔNIO LAZARONI

Diretor

A análise proferida pelo Fisco para conceituar os produtos como material de uso e consumo levou em consideração, basicamente, dois aspectos: o consumo imediato e a essencialidade no processo produtivo.

Com isso, ao que parece, entendeu o Fisco por reduzir o processo produtivo da Autuada ao momento da transformação da matéria prima em aço, não considerando as etapas seguintes de preparo e análise do aço, quando se aperfeiçoa o acabamento do produto ou uma nova fase de industrialização, como a galvanoplastia, por exemplo.

Neste sentido, não se pode concordar com a análise realizada, bem como em relação à exigência de que o produto não pode ser consumido imediatamente, como as granalhas, mas sim de forma contínua e gradativa.

Conforme dispõe o item I da Instrução Normativa nº 01/86, considera-se consumo imediato no processo produtivo quando sua participação se der num ponto qualquer da linha de produção.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, as fases que demandam limpeza nas chapas de aço devem ser consideradas como integrantes do processo produtivo, bem como a retirada de trincas pelo processo de escarfigem. Sem dúvida, sem o complemento destas ações não há produto disponível para o mercado, o que leva à conclusão de que, nestas fases, há uma continuidade do processo de produção.

No tocante ao pó fluxante, utilizado para o isolamento térmico entre o aço e o molde, que, segundo a Impugnante, evita que o aço se solidifique ao molde, prevenindo a sua reoxidação e, ainda, controlando a taxa de transferência de calor do aço.

Salvo melhor juízo, tal produto se encaixa na regra do item I da IN nº 01/86, uma vez que é consumido diretamente no processo de industrialização e sua participação se dá num ponto qualquer da linha de produção, sendo elemento indispensável para a obtenção do produto final. Logo, conceitua-se como produto intermediário, mesmo que descartado após o resfriamento da placa.

As granalhas de aço, as escovas de aço, os compostos desengraxantes e a soda cáustica, atuam no processo de limpeza e preparo das chapas de aço, num ponto qualquer da linha de produção, pois essas chapas, com tais impurezas e rebarbas não se prestam para o comércio.

Tais produtos atuam como as lixadeiras no processo de produção de equipamentos de aço e ferro, por exemplo, preparando o produto para o mercado.

De igual modo quanto ao gás propano, em que o Fisco reconhece que a queima do gás propano é que retira as trincas das chapas, para que possam prosseguir no processo de industrialização final.

Informa o Fisco que o setor de escarfigem situa-se em linha marginal de produção, pois apenas uma pequena parte de chapas passa por este processo. Independentemente da quantidade, em relação àquelas peças irregulares que precisam ser corrigidas, não se pode falar em linha marginal, mesmo que o setor esteja, por exemplo, lateralmente situado em relação à linha de produção, pois não é a disposição física dos setores que determina a condição de linhas marginais ou central de produção.

As grelhas de peneiras atuam segregando o sinter, que é subproduto do aço, classificando-o conforme a granulometria, tendo contato direto com o produto que se industrializa, sendo absolutamente clara a sua classificação como produto intermediário nos termos do item V da IN 01/86.

De igual modo quanto ao raspador de correia, que atua recolhendo o coque para reprocessamento, ou seja, diretamente na linha de produção.

No tocante ao barramento elétrico de cobre, utilizado na laminação de tiras a frio, segundo a Impugnante tal produto faz parte do anodo, que compõe os fornos de redução eletrolítica, nos quais ele é imerso, prestando-se a conduzir eletricidade para a solução, de forma a propiciar as reações químicas necessárias ao processo de galvanização, em contato direto com o produto e se desgastando em virtude do calor.

Salvo melhor juízo, tal produto se encaixa na regra do item I da IN 01/86, uma vez que é consumido diretamente no processo de industrialização e sua

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

participação se dá num ponto qualquer da linha de produção, sendo elemento indispensável para as reações químicas necessárias para o processo de galvanização.

No tocante às tintas e giz para marcação de chapas, tais produtos devem ser divididos em duas linhas: uma, quando são utilizados para marcação do produto acabado, para rastreamento interno ou identificação de produtos para exportação; outra, quando utilizados na linha de fabricação, em que o produto ainda se encontra em fase de elaboração ou correção.

No primeiro caso, caracterizam-se como material de uso e consumo, pois independentemente da necessidade e serventia da marcação, foram apostos após o acabamento final do aço, ou seja, não são utilizados no processo de produção.

De modo diverso quando empregados na linha de montagem, como a "TINTA A LATEX PVA BRANCA MARC CHAPAS LTQ (NI 00000015070659), quando utilizada para marcação das chapas grossas que vão para a linha de tesouras (ainda não se trata de produto final), para fazer a marcação de corte e orientar as tesouras, bem como o giz têxtil e giz branco (NI 00000015220433, 00000015043188), que se prestam para marcação, que tem como objetivo verificar se há desvio de alinhamento no enrolamento da bobina de aço e, em caso positivo, orientar a velocidade do desbobinamento para realização do processo de galvanização do produto, também sendo utilizado para identificar a sequência de processamento da bobina na linha de produção.

Como bem disse o Fisco, ambas as funções são auxiliares no processo industrial, pois as chapas de aço são marcadas para facilitar a visibilidade no processo de enrolamento das chapas em bobinas.

De modo diverso o tanino (NI 00000015232644), que é empregado como floculante e coagulante, e sua adição na água proporciona a aglutinação de partículas sólidas em suspensão e sua posterior precipitação, sendo então removidas por equipamentos específicos.

A água, durante o processo de lingotamento contínuo, entra em contato com as placas de aço e os equipamentos envolvidos na industrialização, ficando contaminada (sólidos, ferro, óleo e graxa). Desta forma, para retornar ao processo, é enviada para o centro de recirculação onde os contaminantes são removidos, sendo que o tanino é usado neste tratamento.

Pelo relato, verifica-se que o produto é utilizado no tratamento da água após a sua utilização no processo industrial, o que caracteriza processo de tratamento ambiental, ou seja, a sua função é a reutilização da água, restando caracterizada a utilização em linha marginal ao processo produtivo, caracterizando-se como tratamento ambiental, para que possa ser reaproveitada.

De igual modo quanto aos insumos utilizados em tratamentos ambientais, como o carbonato de sódio (NI 00000010000109, 00000015134456), cuja função é neutralizar resíduos industriais potencialmente poluidores, para que a água possa ser devolvida à natureza.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Independentemente das disposições constitucionais quanto meio ambiente ecologicamente equilibrado, é certo que este dever imposto pelos constituintes é da Impugnante, não podendo ser repassado para a coletividade às custas de redução do pagamento dos tributos.

Nesta linha encontra-se o produto CARBONATO DE SÓDIO, que tem como função a neutralização e alimentação do sistema, adquirido na forma de solução ou em pó, que será diluído para fazer a solução.

A solução de carbonato de sódio é adicionada no sistema de tratamento de água para controle de pH, numa concentração de 19%, para neutralizar a acidez do liquor (em termos leigos, liquor é um líquido onde se encontram as bactérias que fazem a purificação da água) e alimentação das bactérias que fazem a limpeza da água, para proliferação das mesmas. A água, após o tratamento pelas bactérias, é descartada nos rios (apenas a parte líquida, pois as bactérias são reaproveitadas, conforme bem destacou o Fisco).

Resta claro, portanto, que o produto é utilizado para tratar a água, para que a mesma possa ser descartada no meio ambiente.

Noutro giro, como bem destacou o Fisco, os produtos identificados como AMOSTRA PADRAO ACO CARBONO LIMALHAS (NI 00000015095757), AMOSTRA PADRAO AMOSTRA PAD SOLO 3.00 CA (NI 00000015119264) AMOSTRA PADRAO C=0.895% S=0,0081% (NI 00000015044272), AMOSTRA PADRAO HIDROGENIO (NI 00000015081408), AMOSTRA PADRAO N2/O2 TARUGOS (NI 00000015018416), PRODUTO QUIMICO AMOSTRA PADRAO ANAL AGUA (NI 00000015125770), são amostras de produtos diversos, utilizados como valor padrão para calibragem dos equipamentos, localizados em laboratórios, que farão a análise das especificações químicas das amostras de matérias primas e do aço líquido durante o processo, para controle de qualidade.

Assim, a “amostra padrão aço carbono limalhas” se constitui em pequenos pedaços de aço (ou limalhas: partículas de metal produzidas pela fricção da lima) que são utilizados para testar outros pedaços de aço, para ver se estes se encaixam dentro do padrão de qualidade. Cada amostra, após ser utilizada uma vez, é destruída.

Com efeito, tais produtos são utilizados em linha marginal (laboratório), não entram em contato com o produto que se industrializa e não têm o caráter de indiscutível essencialidade no processo produtivo (mas sim de controle), devendo ser considerados como produtos de uso e consumo.

A mesma situação ocorre com o AMOSTRADOR ACO LINGOTAMENTO CONTINUO (NI 00000015214369), AMOSTRADOR IMERSAO DESCARTAVEL 3/4IN (NI 00000015641403), COLETOR AMOSTRA COMPRIMENTO 1200,00MM (NI 00000015054801), COLETOR AMOSTRA D 35X12MM DESOXID ZIRCON (NI 00000015205359), COLETOR AMOSTRA D35X12MM PAPELAO 600MM (NI 00000015190775), COLETOR AMOSTRA USILINE 17,8X30X1186,0MM (NI 00000015026602).

Tais itens são sistemas de coleta de amostras diversas para análise laboratorial. São utilizados nos setores de lingotamento contínuo e convertedores, onde

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

são imersos no aço líquido para retirada de amostra, que são enviadas aos laboratórios para análise, com fins de controle de qualidade. A cada vez que se coleta uma amostra pela imersão do coletor no aço líquido, este é inutilizado, não sendo mais reaproveitado.

Em relação ao SOLVENTE MAQ AUTOMATICA CHAPAS GROSSASG (NI 00000015217666), tal produto é utilizado na limpeza do cabeçote de marcação de chapas, sendo certo que se trata de material de uso e consumo, haja vista que, efetivamente, não participa de qualquer ato vinculado ao processo produtivo.

Como bem informa a Impugnante, tal produto é utilizado para limpar os bicos injetores de tinta da máquina de pintura de placas na laminação de chapas grossas. Neste processo, os bicos injetores se sujam de tinta, e este solvente é utilizado para limpar estes bicos. Sua função é de manutenção, não entrando em contato com o produto que se industrializa e não tendo o caráter de indiscutível essencialidade no processo produtivo, devendo ser considerado como produto de uso e consumo.

Quanto aos tipos metálicos utilizados na marcação das chapas, acompanham estes, necessariamente, o mesmo critério das tintas de marcação, ou seja, sendo essas consideradas como material de uso e consumo, os tipos que se utilizam das tintas também receberão a mesma classificação.

As próprias informações fornecidas pela Autuada são suficientes para caracterizar o produto como material de uso e consumo, pois são utilizados nas oficinas, em linha marginal ao processo industrial, e sua função é a identificação de peças e equipamentos.

Quanto aos demais produtos sem manifestação expressa da defesa, cuidou o Fisco em demonstrar de forma clara a utilização dos mesmos, não deixando quaisquer dúvidas quanto à classificação de tais itens como material de uso e consumo, como bem demonstrado no quadro de fls. 438/440.

Noutro giro, assevera a defesa que os materiais que tiveram seus créditos estornados foram utilizados em produtos destinados, em parte, à exportação, e nessa linha, desonerados de ICMS. Portanto, o crédito de materiais de uso e consumo teria que ser proporcional ao valor das exportações em relação às operações totais no período considerado.

O Fisco rejeita tal tese, salientando que após a edição do Decreto nº 45.388/10, a questão restou definitivamente solucionada.

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

A Lei Complementar nº 87/96 prevê:

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

(...)

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

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

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

I -

II - darão direito de crédito, que não será objeto de estorno, **as mercadorias entradas no estabelecimento para integração ou consumo em processo de produção de mercadorias industrializadas,** inclusive semi-elaboradas, **destinadas ao exterior;** (Grifou-se)

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

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

(...)

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

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

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

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

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

3) o valor do imposto correspondente:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

3) o valor do imposto correspondente às **mercadorias** adquiridas ou recebidas, a partir de 16 de setembro de 1996, para **integração ou consumo em processo de produção de produtos industrializados**, inclusive os semi-elaborados, **destinados à exportação para o exterior;** (Efeitos de 23/04/97 a 27/12/2000 - Acrescido dos §§ 2º e 3º, passando o parágrafo único a constituir o § 1º, pelo art. 2º do Dec. nº 38.761, de 22/04/97 - MG de 23)- (Grifou-se)

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

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

(...)

V - a **matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, adquiridos ou recebidos no período, para emprego diretamente no processo de produção, extração, industrialização, geração ou comunicação**, observando-se que: (grifou-se)

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

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

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

VII - aos insumos relativos ao transporte, adquiridos para emprego exclusivo em veículos próprios utilizados no transporte dos produtos a que se refere o inciso anterior, desde que efetuado diretamente pelo proprietário dos produtos; (Efeitos de 15/12/02 a 13/08/07)

É interessante notar que o Regulamento distinguia claramente os créditos referentes a matéria-prima e produto intermediário daqueles relativos às mercadorias

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

adquiridas para integração ou consumo em processo de produção de produtos industrializados.

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

RICMS/96

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

(...)

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

RICMS/02

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

(...)

III - se tratar de entrada, até 31 de dezembro de 2010, de bens destinados a uso ou a consumo do estabelecimento, excetuadas as hipóteses previstas nos incisos VI e VII do caput do artigo 66 deste Regulamento; (Efeitos de 1º/01/2007 a 13/08/2007 - Redação dada pelo Dec. nº 44.596, de 13/08/07) - (Grifou-se)

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

Consulta de Contribuinte nº 89/04

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

Consulta de Contribuinte nº 03/07

CRÉDITO DE ICMS - SAÍDAS PARA EXPORTAÇÃO - A aquisição ou recebimento de mercadoria para integração ou consumo em processo de industrialização de produtos destinados à exportação

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ensejará direito ao crédito do imposto na proporção das saídas para o exterior, conforme disposto no inciso VI do art. 66 do RICMS/02.

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

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

Além do acima citado, que mostra a clara mudança de entendimento, o Governo de Estado de Minas Gerais fez editar o Decreto nº 45.388 de 02/06/10 (publicado em 03/06/10) que “Dispõe sobre o pagamento do crédito tributário, com dispensa ou redução de multas e juros, decorrente de estorno de crédito de ICMS relativo à entrada de bem de uso ou consumo aplicado no processo produtivo de produto industrializado, inclusive semielaborado, destinado à exportação, ou à entrada de insumos empregados no transporte do referido produto em veículo próprio”.

Assim estabelece o Dec. nº 45.338/10:

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

Art. 2º O sujeito passivo que tenha apropriado, a qualquer tempo, a título de crédito, em sua escrita fiscal, o valor do ICMS relativo à entrada de bem de uso ou consumo aplicado no processo produtivo de produto industrializado, inclusive semielaborado, destinado à exportação deverá promover o respectivo estorno e regularizar sua conta gráfica de ICMS. (grifou-se)

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

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 5º Os créditos tributários poderão ser pagos:

I - de forma integral:

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

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

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

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

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

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

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

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

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

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

Diante do acima exposto, devem ser excluídos, no presente caso, os juros e as multas sobre as exigências relativas às entradas de material de uso e consumo utilizados no processo produtivo, na proporção das saídas destinadas ao exterior em relação às saídas totais do estabelecimento, com base no art. 100, III do CTN c/c o parágrafo único do mesmo diploma legal.

3. Da Diferença de Alíquota

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Constatou o Fisco a falta de recolhimento do ICMS referente à diferença de alíquota devida nas aquisições de mercadorias oriundas de outras Unidades da Federação, para fins de uso e consumo, conforme relação contida na planilha de fls. 87/100.

As exigências fiscais compreendem o período de janeiro a dezembro de 2005 e os produtos ou serviços para os quais se exige o imposto devido pela diferença de alíquota são aqueles descritos na planilha de fls. 13/71, cujos valores foram lançados na coluna "ICMS DIF. ALIQ".

Nessa exigência, alega o Fisco que essa matéria é de fácil entendimento, decorrendo do comando constitucional expresso no inciso VII, § 2º da Constituição e cita também os dispositivos contidos na Lei n.º 6.763/75, art. 5º, § 1º, item 6, c/c art. 6º, inciso II e art. 12, § 2º, da mesma Lei, e nos arts. 42, § 1º, inciso I e 43, inciso XII, todos do RICMS/02.

Com efeito, dispõe o inciso VIII do art. 155 da Constituição Federal que caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e interestadual, sendo a primeira estabelecida pela lei mineira e a segunda fixada por Resolução do Senado Federal.

Por sua vez, regulamentando o estatuído na Constituição e legislação infraconstitucional, o art. 42, § 1º, inciso I, Parte Geral RICMS/02 dispõe que o contribuinte mineiro fica obrigado a recolher o valor do imposto resultante da aplicação do percentual relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, na hipótese de entrada, em estabelecimento de contribuinte do Estado, em decorrência de operação interestadual, de mercadoria destinada a uso, consumo ou ativo permanente e de utilização do respectivo serviço de transporte, *in verbis*:

A legislação que rege a matéria assim dispõe:

RICMS/02:

Art. 42. As alíquotas do imposto são:

(...)

§ 1º Fica o contribuinte mineiro, inclusive a microempresa e a empresa de pequeno porte, obrigado a recolher o imposto resultante da aplicação do percentual relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, observado o disposto no inciso XII do *caput* do art. 43 e no art. 84 deste Regulamento, na hipótese de:

I - entrada, em estabelecimento de contribuinte no Estado, em decorrência de operação interestadual, de mercadoria destinada a uso, consumo ou ativo permanente e de utilização do respectivo serviço de transporte;

(...)

Legítimas, portanto, a exigência de ICMS decorrente da diferença entre e alíquota interna e interestadual, relativamente às mercadorias destinadas a uso e consumo do estabelecimento, quando recebidas de outras Unidades da Federação.

Devendo, entretanto, serem excluídas as exigências relativas aos itens conceituados como produto intermediário.

4. Da Cumulação das multas

Por outro lado, aduz a defesa não haver amparo legal para coexistência das duas penalidades exigidas de maneira cumulativa, uma vez que só existe descumprimento de obrigação principal, inexistindo obrigação acessória, devendo o montante global atribuído pela Fiscalização a título de multa ser reduzido, mediante cancelamento da multa isolada.

Com efeito, a multa de 50% (cinquenta por cento) prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 (Multa de Revalidação) refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão do recolhimento a menor efetuado pela Recorrente.

Já a multa capitulada no art. 55, inciso XXVI da citada lei (Multa Isolada) foi exigida pelo aproveitamento indevido do crédito, descumprimento de obrigação acessória, qual seja, o dever de aproveitar como previsto na legislação os créditos decorrentes de suas aquisições, escriturando-os corretamente em seus livros fiscais.

Vê-se, portanto, que se trata de infrações distintas, uma relativa à obrigação principal e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

Os arts. 53, 55 e 56 da Lei nº 6.763/75 dispõem sobre as sanções tributárias da seguinte forma:

Art. 53 - As multas serão calculadas tomando-se como base:

I - o valor da Unidade Fiscal de Referência - UFIR -, prevista no artigo 224 desta Lei, vigente na data em que tenha ocorrido a infração e, quando for o caso, o valor do imposto não declarado; (Nota: Conforme o § 1º do Art. 224, as menções, na legislação tributária estadual, à Unidade Fiscal de Referência - UFIR - consideram-se feitas à UFEMG, bem como os valores em UFIR consideram-se expressos em UFEMG.)

II - o valor das operações ou das prestações realizadas;

III - o valor do imposto não recolhido tempestivamente no todo ou em parte.

IV - o valor do crédito de imposto indevidamente utilizado, apropriado, transferido ou recebido em transferência.

§ 1º - As multas serão cumulativas, quando resultarem concomitantemente do não cumprimento de obrigação tributária acessória e principal.

(...)

Art. 55 - As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

XXVI - por apropriar crédito em desacordo com a legislação tributária, ressalvadas as hipóteses previstas nos incisos anteriores - 50% (cinquenta por cento) do valor do crédito indevidamente apropriado;

(...)

Art. 56 - Nos casos previstos no inciso III do artigo 53, serão os seguintes os valores das multas:

I - havendo espontaneidade no recolhimento do principal e acessórios, nos casos de falta de pagamento, pagamento a menor ou intempestivo do imposto, observado o disposto no § 1º deste artigo, a multa será de:

a) 0,15% (zero vírgula quinze por cento) do valor do imposto, por dia de atraso, até o trigésimo dia;

b) 9% (nove por cento) do valor do imposto do trigésimo primeiro ao sexagésimo dia de atraso;

c) 12% (doze por cento) do valor do imposto após o sexagésimo dia de atraso;

II - havendo ação fiscal, a multa será de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, observadas as hipóteses de reduções previstas nos §§ 9º e 10 do art. 53.

(...)

O Professor Hugo de Brito Machado (Curso de Direito Tributário, 2002, p. 417), ao discorrer sobre ilicitude e sanção tributária, destaca que:

“ilícito administrativo tributário é o comportamento que implica inobservância de norma tributária. Implica inadimplemento de obrigação tributária, seja principal ou acessória”.

“Sanção é o meio de que se vale a ordem jurídica para desestimular o comportamento ilícito. Pode limitar-se a compelir o responsável pela inobservância da norma ao cumprimento de seu dever, e pode consistir num castigo, numa penalidade a este cominada”.

Analisando o disposto no art. 53 acima, pode-se concluir que o inciso I cuida das infrações formais, ou seja, o descumprimento de obrigações acessórias mais simples e diretas, independentemente da ausência de recolhimento do tributo.

Ao contrário, os incisos II a IV tratam de obrigações acessórias normalmente vinculadas à obrigação principal, sendo, portanto, proporcionais ao valor do ilícito praticado ou do tributo não recolhido.

Segundo o entendimento exarado pela Coordenação do Sistema de Tributação da então Secretaria da Receita Federal no Parecer Normativo nº 61/79, punitiva é aquela penalidade que se funda no interesse público de punir o inadimplente. É a multa proposta por ocasião do lançamento. É aquela mesma cuja aplicação é

20.316/11/3ª Republicado em 28/1/2012 em virtude de retificação da intimação constante da 25
publicação de 29/12/2011 - Cópia WEB

excluída pela denúncia espontânea a que se refere o artigo 138 do Código Tributário Nacional, onde o arrependimento, oportuno e formal, da infração faz cessar o motivo de punir, enquanto a multa de natureza compensatória destina-se, diversamente, não a afligir o infrator, mas a compensar o sujeito ativo pelo prejuízo suportado em virtude do atraso no pagamento que lhe era devido. É penalidade de caráter civil, posto que comparável à indenização prevista no direito civil. Em decorrência disso, nem a própria denúncia espontânea é capaz de excluir a responsabilidade por esses acréscimos, via de regra chamados moratórios.

Na doutrina de Aliomar Baleeiro (Direito Tributário Brasileiro, atualizado por Mizabel Derzi, 11ª ed., p. 759), as penalidades compreendem as infrações, relativas ao descumprimento do dever de pagar o tributo tempestivamente e as infrações apuradas em autuações, de qualquer natureza (multas moratórias ou de revalidação) e as infrações aos deveres de fazer ou não fazer, chamados acessórios (às quais se cominam multas específicas).

Para Sacha Calmon (Curso de Direito Tributário Brasileiro, 1999, p. 696), as penalidades, dentre as quais se inclui a multa de revalidação, "são postas para desencorajar o inadimplemento das obrigações tributárias"

O Estado somente tem condições de cumprir as suas finalidades sociais se tiver orçamento, o que se consegue via tributos e, assim, o meio coercitivo para obrigar o contribuinte ao implemento de suas obrigações constitui forma válida para a consecução de suas finalidades.

O eminente DES. Orlando de Carvalho define, com precisão, a multa de revalidação:

"EMENTA: MULTA DE REVALIDAÇÃO - EXPRESSA PREVISÃO LEGAL - LEI ESTADUAL Nº 6.763/75. A multa de revalidação aplicada, com previsão legal expressa na Lei Estadual nº 6.763/75, decorre unicamente da ausência de recolhimento tempestivo do tributo, constituindo instrumento que a lei coloca à disposição do Fisco, quando o contribuinte é compelido a pagar o tributo, porque não o fizera voluntariamente, a tempo e modo". (APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0027.97.013646- 4/002 - RELATOR: EXMO. SR. DES. ORLANDO CARVALHO)

Desta forma, a multa de revalidação tem a finalidade de garantir a integralidade da obrigação tributária contra a prática de ilícitos e não se confunde com a multa moratória nem com a compensatória ou mesmo com a multa isolada e, portanto, foi aplicada corretamente no presente caso.

Resta claro que não se configura qualquer ilegalidade a cobrança de multa de revalidação, nos moldes e nos valores previstos, já que possui ela caráter punitivo e repressivo à prática de sonegação, não tendo em absoluto caráter de confisco, tratando-se apenas de uma penalidade pelo não pagamento do tributo devido, de modo a coibir a inadimplência.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Eventual efeito confiscatório da multa de revalidação foi rejeitado pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais na APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0148.05.030517-3/002, cuja ementa se transcreve.

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - MULTA DE REVALIDAÇÃO - TAXA SELIC. 1- A multa de revalidação tem previsão legal e não se sujeita à vedação constitucional de instituição de tributo com natureza de confisco, dado o seu caráter de penalidade, com função repressiva, pelo não pagamento do tributo no momento devido, e preventiva, para desestimular o comportamento do contribuinte de não pagar espontaneamente o tributo. 2- A taxa SELIC pode ser utilizada como índice de atualização dos créditos e débitos tributários do Estado de Minas Gerais, pagos com atraso, eis que permitida pela Lei Estadual nº 63/1975, com a redação alterada pela Lei Estadual nº 10.562/1991, que determina a adoção dos mesmos critérios adotados na correção dos débitos fiscais federais, devendo incidir a partir de 1º/01/1996, em razão do advento da Lei Federal nº 9.250/1995.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 mencionada lei e, existindo ação fiscal, a pena prevista no inciso 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. 110, inciso I do RPTA/MG.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para excluir as exigências relativas: a) aos produtos pó fluxante, granalhas de aço, escovas de limpeza, composto desengraxante, soda cáustica, raspador de correia, grelhas de peneira, gás propano, barramento elétrico de cobre, tinta látex PVA branca marc chapas LTQ para marcação de linhas de tesouras, giz têxtil e giz branco; b) aos juros e multas sobre as exigências relativas às entradas de material de uso e consumo utilizados no processo produtivo, na proporção das saídas destinadas ao exterior em relação às saídas totais do estabelecimento, ocorridas até 13/08/07, com base no parágrafo único do art. 100 do CTN e, c) ao diferencial de alíquota em relação aos produtos anteriormente nominados no item "a", quando adquiridos em operação interestadual. Vencidos, em parte, os Conselheiros Luiz Fernando Castro Trópia (Revisor) e André Barros de Moura que excluía, ainda, os produtos tinta a alquid esmalte marcação de chapas, tinta maq automática marcação de chapas LTQ, tinta marcação de bobinas PL-TCM (LTF) e tinta marcação de placas máquina de lingotamento. Vencida, também, em parte, a Conselheira Maria de Lourdes Medeiros, que em relação ao item "a" excluía apenas as exigências relativas ao gás propano. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. João Manoel Martins Vieira Rolla e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Marcelo Cássio Amorim Rebouças. Conforme art. 163, § 2º do RPTA/MG, esta decisão estará sujeita a Recurso de Revisão, interposto de ofício pela Câmara, ressalvado o disposto no § 4º do mesmo artigo. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros vencidos.

Sala das Sessões, 15 de dezembro de 2011.

Maria de Lourdes Medeiros
Presidente

José Luiz Drumond
Relator

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	20.316/11/3 ^a	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000168594-97	
Impugnação:	40.010128918-19	
Impugnante:	Usinas Siderúrgicas de Minas Gerais S/A - Usiminas	
	IE: 313002022.01-20	
Proc. S. Passivo:	Rodolfo de Lima Gropen/Outro(s)	
Origem:	DF/Ipatinga	

Voto proferido pelo Conselheiro Luiz Fernando Castro Trópia, 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.

A questão aqui tratada merece uma análise bastante técnica por parte do órgão julgador, tendo em vista a característica dos produtos objeto de estorno pela fiscalização.

Nesse sentido, apreciando o parecer do ilustre Assessor do CC/MG, a conclusão a que se chega é que a exclusão dos produtos por ele do crédito tributário por ele apontada está correta.

No entanto, *data vênia*, se estendermos o raciocínio feito pelo Assessor em relação aos produtos cujo crédito de ICMS pode ser aproveitado, veremos que outros produtos com utilização semelhante àqueles excluídos também poderão fazer parte desta lista. Vejamos.

Tomando como exemplo as “escovas de limpeza”, que são utilizadas, segundo a fiscalização, para retirar as impurezas do aço na fase de galvanização e recozimento do aço, com vida útil de 45 a 120 dias, da mesma forma, devem ser objeto de exclusão os “compostos desengraxantes”, cuja utilização é no sentido de remoção de resíduos de óleo da superfície das chapas antes da galvanização.

Não vislumbramos no exemplo acima, qualquer distinção entre “escovas de limpeza” e “compostos desengraxantes” capaz de diferenciar referidos produtos como sujeitos ou não ao aproveitamento de créditos efetuado pela Impugnante.

Da mesma forma e seguindo o mesmo raciocínio, além dos “compostos desengraxantes”, devem ser excluídas as exigências formalizadas sobre os produtos “tinta a alquid esmalte marcação de chapas”, “tinta maq. Automática marcação de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

chapas LTQ”, “tinta marcação de bobinas PL-TCM (LTF)” e “tinta marcação de placas máquina de lingotamento.

Sala das Sessões, 15 de dezembro de 2011.

Luiz Fernando Castro Trópia
Conselheiro

CC/MG