

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.782/12/1ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000159959-58
Impugnação: 40.010124289-14
Impugnante: Minerações Brasileiras Reunidas S/A-MBR
IE: 319001791.04-12
Coobrigado: Companhia Vale do Rio Doce – IE: 317024161.00-01
Proc. S. Passivo: Cláudia Horta de Queiroz/Outro (s)
Origem: DF/BH-3 - Belo Horizonte

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - MATERIAL DE USO E CONSUMO. Constatado aproveitamento indevido de créditos de ICMS, relativos a aquisições de materiais de uso e consumo do estabelecimento, os quais não se caracterizam como produtos intermediários, nos termos do art. 66, inciso V c/c art. 70, inciso III, ambos da Parte Geral do RICMS/02. Exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6763/75. Crédito tributário reformulado pelo Fisco, devendo, ainda, excluir as exigências relativas aos produtos classificados pelo Perito como produtos intermediários; conceder à Autuada créditos do imposto à razão de 1/48 (um quarenta e oito avos) mês, em relação à "peneira desaguadora", observadas as normas contidas no art. 66, § 3º do RICMS/02 e excluir os juros e multas, com base no art. 100, inciso III, c/c parágrafo único do Código Tributário Nacional (CTN), na proporção das saídas destinadas ao exterior em relação às saídas totais do estabelecimento, ocorridas até 13/08/07, voltando os juros a incidir a partir de 14/08/07. Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Versa a presente autuação sobre recolhimento a menor do ICMS, no período de janeiro a dezembro de 2003, face à constatação de aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a aquisições de materiais destinados ao uso e consumo do estabelecimento autuado.

Exigem-se ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6763/75.

Inconformada com as exigências fiscais, a Autuada apresenta, tempestivamente, por sua procuradora regularmente constituída, impugnação às fls. 3.465/3.492, acompanhada dos documentos de fls. 3494/3585, requerendo, ao final, que seja julgado improcedente o lançamento.

Às fls. 3.587/3.595, o Fisco retifica o crédito tributário, face à constatação da existência de exigências em duplicidade, e promove a anexação aos autos de nova

planilha relativa aos materiais de uso e consumo objeto da glosa de créditos (fls. 3.597/3.873), após a exclusão dos itens em duplicidade.

Após ser regularmente cientificada sobre a retificação efetuada, a Autuada adita sua impugnação às fls. 3.877/3.880, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 3.882/3.934.

A Coobrigada (Companhia Vale do Rio Doce), embora também notificada (fls. 3.936/3.937), mostrou-se inerte, não tecendo qualquer comentário sobre a autuação ou sobre a retificação promovida pelo Fisco.

A Assessoria do CC/MG em parecer de fls. 3.948/3.950, opina, em preliminar, pelo deferimento da prova pericial requerida pela Impugnante, não se manifestando sobre o mérito da presente lide, com fulcro no art. 147, § 2º do RPTA/MG.

Em sessão realizada no dia 25/01/11, a 2ª Câmara de Julgamento, em preliminar, à unanimidade dos votos, defere o pedido de prova pericial formulado pela Impugnante.

Da Prova Pericial:

Após as providências cabíveis, o Perito Oficial apresenta seu laudo às fls. 4.021/4.044, acompanhado dos seguintes anexos:

1. Anexo IA (fl. 4.046): Planilha analítica, em meio eletrônico, contendo as respostas aos quesitos;
2. Anexo IB (fl. 4.046): Planilha sintética, também em meio eletrônico, com as respostas a todos os quesitos apresentados;
3. Anexo IB – Amostragem (fls. 4.048/4.057): Impressão, por amostragem, dos dados contidos no arquivo eletrônico relativo ao Anexo IB;
4. Anexo II (fls. 4.059/4.068): Fotos extraídas em pesquisa de campo de alguns produtos periciados.

No laudo apresentado, os quesitos formulados pelas partes foram respondidos da seguinte forma:

Das Respostas aos Quesitos da Impugnante:

Quesito nº 1:

As mercadorias são empregadas em etapa diversa da produção da fase de desmonte da rocha ou remoção de estéril até a fase de estocagem, inclusive a movimentação do minério do local de extração até o de beneficiamento ou estocagem? Explicar.

Resposta do Perito (literal):

Inicialmente cabe destacar que o assunto envolve principalmente o aproveitamento de créditos de ICMS, que ultrapassa a visão no aspecto meramente técnico de engenharia.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Desta forma, a resposta a este questionamento requer, como premissa, que sejam observadas, na sequência hierárquica, as prescrições constantes da Legislação Tributária.

O RICMS, no artigo 66 define condições para o aproveitamento de crédito de “produto intermediário” e o art. 222, traz o conceito da expressão “industrialização” para fins do ICMS.

Já as Instruções Normativas SLT n° 01/1986 e n° 01/2001 versam sobre o conceito de material intermediário, para efeito de direito ao crédito de ICMS, que é o objeto da contenda.

[...]

Desta forma, a legislação tributária acima transcrita apresenta, em síntese, as seguintes condições:

- concede o crédito na aquisição de produto intermediário para emprego diretamente nos processos de extração e de industrialização (art. 66 do RICMS);
- conceitua “industrialização” para os efeitos de aplicação da legislação do ICMS (art. 222 do RICMS);
- exclui do conceito de produto intermediário as partes e peças de máquina, aparelho ou equipamento, usadas na manutenção (inciso IV da IN 01/1986);
- inclui no conceito de produto intermediário 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 (inciso V da IN 01/1986);
- conceitua “processo produtivo” desempenhado por empresas mineradoras (art. 1° da IN 01/2001);
- inclui como produto intermediário, observado o disposto na Instrução Normativa SLT n.º 01/1986, todo o material consumido nas fases do processo desenvolvido pelas empresas mineradoras, tais como: broca, haste, manto (correia transportadora), chapa de desgaste, óleo diesel, tela de peneira, filtro, bola de moinho, amido, amina/soda cáustica, dentre outros, consumidos na lavra, na movimentação do material e no beneficiamento (art. 1° da IN 01/2001).

Portanto, as considerações acima esclarecem as condições acerca do processo produtivo em tela, para que as mercadorias nela empregadas, sejam consideradas como produto intermediário e gerarem o direito ao respectivo aproveitamento de crédito do ICMS.

Quesito n° 2:

Quais as funções desempenhadas pelas mercadorias na atividade comercial?
Qual é a etapa de utilização?

Resposta do Perito (literal):

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nesta perícia foram analisados 10.115 produtos cujos créditos do ICMS foram glosados. Verificou-se principalmente a característica e aplicação de cada um em relação às prescrições da legislação tributária. As mercadorias analisadas estão nas planilhas constantes dos Anexos IA e IB.

Observamos inicialmente que, na planilha enviada em resposta pelo Contribuinte à intimação inicial desta perícia, estão excluídos os números de ordem do perito relativos aos subtotais mensais dos valores informados que estavam contidas na planilha-modelo anexa à intimação. Esta planilha-modelo anexa à intimação reproduziu todas as informações pertinentes contidas na planilha do “Anexo 04” do Auto de Infração (fls. 3642 a 3873), relativa a dados da autuação, inclusive os subtotais mensais. Assim estão excluídos da resposta à intimação fornecida pelo Contribuinte os seguintes números de ordem: 438, 439, 889, 890, 1470, 1471, 2339, 2340, 3290, 3291, 4200, 4201, 5386, 5387, 6255, 6256, 7144, 7145, 8097, 8098, 9177 e 9178 (total de 22 números de ordem).

A análise dos 10.115 produtos mostrou que somente 423 foram identificados como produtos intermediários, segundo os termos das IN SLT 01/1986 e IN SLT 01/2001. Tais produtos, segundo sua natureza, têm contato direto com o minério que se industrializa e possuem ação particularizada.

Foram identificados como material de uso e consumo 9.686 produtos. Estes produtos não desenvolvem atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção em contacto físico com o produto que se industrializa. A título de exemplo, citamos o anel de cilindro, aplicado em trator de esteira, cuja função é de vedação. Esta peça não se constitui em produto individualizado, com identidade própria, mas apenas componente do equipamento, cuja manutenção naturalmente importa na sua substituição.

Foram identificados 3 itens cuja natureza é de bem alheio à atividade do estabelecimento, isto é, são bens que não são “*empregados na consecução da atividade econômica do estabelecimento, assim entendidos aqueles não utilizados na área de produção industrial, agropecuária, extrativa, de comercialização, ou de prestação de serviços*”, segundo a IN DLT nº 01/1998. Tais produtos, conforme descrição, são cestas de natais para funcionários. Seus números de ordem do perito são 1770, 1894 e 3505.

Foi identificado um 1 produto com natureza de ativo permanente (número de ordem do perito 9365) segundo as características de sua descrição, cujo aproveitamento de crédito do ICMS dever-se-á sujeitar a regras próprias de acordo com o art. 70, §3º do RICMS. Entendemos, assim, ser correto o estorno de seu crédito de ICMS, como foi feito pelos fiscais autuantes, pela forma indevida como este foi, assim, aproveitado.

Foi identificado também 1 produto com descrição incompleta pelo Contribuinte, conforme relatado na planilha de resposta à intimação. Tal produto, em razão da falta de sua plena identificação e descrição, inclusive sendo relatado como não encontrado pelo Contribuinte em sua planilha de resposta, foi excluído de nossa análise. O número de ordem do perito deste produto é 243.

As funções desempenhadas pelas mercadorias na atividade comercial e a etapa de utilização estão relacionados nas informações das colunas “Função do

produto” e “Etapa de utilização (local de aplicação)” das planilhas constantes nos Anexos IA e IB. A nossa análise se baseou nas informações prestadas pelo Contribuinte em resposta à intimação inicial da perícia (fls. 3977/3978, fls. 3979/4003 e fls. 4008/4010).

Quesito nº 3:

Se estas mercadorias não fossem utilizadas na atividade comercial da Contribuinte, seria possível a continuidade normal do negócio? Justificar.

Resposta do Perito (literal):

Respondendo o quesito, salientamos que a questão que se analisa nesta perícia, é o enquadramento da situação tributária dos produtos analisados à legislação tributária, a qual, através das referidas Instruções Normativas e do RICMS, define o que deve ser enquadrado como produto intermediário ou não, com direito ao aproveitamento do crédito do ICMS.

Tomada como um todo, a atividade comercial de qualquer empresa, envolve todas as mercadorias necessárias para a consecução do seu objetivo social, sejam aquelas diretamente ligadas à produção, sejam aquelas ligadas às áreas ditas de apoio; sejam as que integram o produto final, sejam aquelas que, mesmo não integrando o produto final, têm fundamental importância indireta para a sua produção.

Contudo, o que se deve analisar nesta perícia, para fins de determinação da natureza dos produtos e de seu efeito tributário, não é a importância das mercadorias para a atividade comercial da empresa, como um todo, mas sim o seu enquadramento na legislação tributária para fins de aproveitamento de crédito.

O objetivo desta perícia é identificar, segundo a legislação tributária, quais mercadorias, que tiveram o seu crédito glosado pelos auditores fiscais autuantes, seriam, de fato, produtos intermediários, com direito ao aproveitamento do crédito do ICMS, e quais não seriam produtos intermediários, não tendo direito ao crédito.

Ressaltamos que, para fins de efeitos tributários, os produtos identificados, nos termos da legislação tributária, como de uso e consumo e bens alheios à atividade não têm direito ao aproveitamento do crédito. Quanto aos bens identificados como ativo permanente, ressaltamos que para estes existem regras próprias para o aproveitamento do crédito, definidas no art. 70, §3º do RICMS, que são diferentes das regras definidas para os produtos intermediários.

Quesito nº 4:

As mercadorias são indispensáveis para a consecução das atividades normais da contribuinte?

Resposta do Perito (literal):

Como foi respondido anteriormente, em princípio, todas as mercadorias identificadas como produto intermediário, uso e consumo e ativo permanente, cada um a seu modo, são indispensáveis às atividades comerciais normais do Contribuinte, tomadas como um todo. Entretanto, para fins de efeitos tributários, somente aquelas

identificadas como produto intermediário geram direito ao aproveitamento de crédito do ICMS.

Quesito nº 5:

Relacionar os índices (percentuais) de exportações dos períodos glosados pelo Auto de Infração.

Resposta do Perito (literal):

Tendo em vista que não existe na legislação tributária deste Estado norma específica para cálculo deste índice e que, desta forma, dependendo das variáveis utilizadas, os resultados podem ser diversos, fica prejudicada a resposta a este quesito.

Os índices de exportação apresentados pela Autuada (fl. 3982 e fls. 4001/4002) em resposta à intimação feita por esta perícia (fls. 3977/3978) somente correspondem a um dos vários métodos de cálculo, já que o método utilizado pela Autuada não levou em consideração, por exemplo, a autonomia dos estabelecimentos, englobando a receita de todos os estabelecimentos inscritos no Estado.

Lembramos que a centralização da apuração e do pagamento do ICMS autorizada pelo artigo 231 (Anexo IX do RICMS) é uma faculdade concedida aos contribuintes que não afasta o cumprimento do princípio da autonomia dos estabelecimentos.

Quesito nº 6:

Na hipótese de aceitação dos créditos de ICMS na proporção das exportações, como ocorreu na decisão do Acórdão 3.307/07/CE. Como fica a recomposição da conta gráfica da Contribuinte se mantidos os créditos dessas mercadorias no período autuado?

Resposta do Perito (literal):

Em conformidade com Regimento Interno do CC/MG – Dec. 44.906/08 (Art. 56, §1º), na hipótese do Conselho de Contribuintes de Minas Gerais julgar parcialmente procedente a impugnação da Autuada, tendo em vista a complexidade dos cálculos e o volume de dados a serem revistos, o PTA será remetido à repartição fazendária de origem, para reformulação da conta gráfica e apuração do valor devido.

Das Respostas aos Quesitos do Fisco:

Quesito nº 1:

Em quais CFOP os produtos objeto da autuação foram registrados pelo contribuinte no Livro Registro de Entrada?

Resposta do Perito (Literal):

Os produtos objeto da autuação foram lançados no LRE sob os CFOP 1101 e 2101.

Quesito nº 2:

Houve o aproveitamento dos créditos a eles relativos?

Resposta do Perito (Literal):

Sim.

Quesito nº 3:

As plantas de beneficiamento de diversas minas da MBR anexas, descrevem de forma clara o processo produtivo de uma mineradora, isto é, sua LINHA PRINCIPAL DE PRODUÇÃO (= MINERAÇÃO), que está de acordo com a Instrução Normativa SLT 01/2001.

No entanto, existem dentro do estabelecimento de uma mineradora outras atividades paralelas (marginais) como as abaixo relacionadas: Restaurante, Escritório (Administração), Oficina de manutenção de veículos, Oficina de manutenção de máquinas, Almoxarifado, Laboratório de análise físico-química, Estação para tratamento de água, Posto de abastecimento de combustível, Centro de Análise e Processamento de dados, Logística, Setor de Pesquisa e Prospecção, Recuperação de terreno e paisagismo, Construção Civil (Estrutural, Elétrica, Hidráulica e Abertura e conservação de estradas e caminhos – dentro e fora da mina).

Pergunta-se:

(a) Por que as atividades acima descritas não estão contempladas nos fluxogramas anexos?

Resposta do Perito (Literal):

Porque não fazem parte do processo produtivo desempenhado por empresas mineradoras, nos termos da IN SLT 01/1986 e IN SLT 01/2001. Segundo estas IN, por processo produtivo desempenhado por empresas mineradoras entende-se aquele compreendido entre a fase de desmonte da rocha ou remoção de estéril até a fase de estocagem, inclusive a movimentação do minério do local de extração até o de beneficiamento ou estocagem.

(b) Via de consequência, os produtos consumidos nessas atividades não produtivas podem ser classificados como matéria-prima ou produto intermediário?

Resposta do Perito (Literal):

Não, porque não fazem parte do processo produtivo, não se constituindo como produto intermediário, conforme disposto na IN SLT 01/1986 e na IN SLT 01/2001.

Quesito nº 4:

Quanto aos produtos usados na produção (conforme plantas já mencionadas) e que foram objeto desta atuação, apontar aqueles que constituem produto individualizado, com identidade própria, e que desenvolva atuação particularizada, essencial e específica em contato físico com o minério, o qual importa na perda de suas dimensões ou características originais.

Resposta do Perito (Literal):

Os produtos que são individualizados, com identidade própria, e que desenvolvem atuação particularizada, essencial e específica em contato físico com o

minério, o qual importa na perda de suas dimensões ou características originais, estão indicados com a classificação “SIM” em ambas as colunas “Contato com o minério que se industrializa” e “Desenvolve ação particularizada” das planilhas constantes nos Anexos IA e IB.

Quesito nº 5:

O Ministro do STF, Joaquim Barbosa, ao justificar seu voto em recente (31/08/2010) Decisão (AI 493.183-AgR/RS), faz os seguintes esclarecimentos:

Fl.1183: “... a jurisprudência desta Corte **tem sistematicamente validado normas que se aproximam do conceito de crédito físico**, que condiciona o direito à entrada de bens que, de algum modo, se integram na operação da qual resultará a saída da mesma ou de outra mercadoria (industrialização ou comercialização).” (grifou-se)

Fl.1187: “A Lei Complementar 87/1996 adotou hipóteses de crédito financeiro mitigadas e procrastinou o exercício de parte deste direito para 01.01.2000. Essa data tem sido sucessivamente prorrogada...”.

Fl.1188: “Em síntese, a aplicação de sistema que use conceito próximo ao de crédito financeiro **depende de previsão Constitucional ou legal expressa** e, portanto, não pode ser inferido diretamente do texto constitucional para toda e qualquer hipótese de creditamento calcado na não-cumulatividade.” (grifou-se)

Pergunta-se:

(a) **SE** fosse autorizado, o crédito de material de uso e consumo seria enquadrado como crédito físico ou crédito financeiro?

Resposta do Perito (Literal):

Neste caso, o crédito de material de uso e consumo seria enquadrado como crédito financeiro. O material de uso e consumo não se integra ao produto industrializado. Não é, portanto, crédito físico. Este é o entendimento da jurisprudência do STF sobre o tema.

Ressaltamos que, segundo a nova redação da Lei Complementar 87/1996, em seu art. 33, inciso I, somente a partir de 1º de janeiro de 2020 as mercadorias destinadas ao uso ou consumo gerarão direito ao crédito do ICMS.

(b) A Lei Complementar 87/96 em algum momento, de forma EXPRESSA (previsão legal expressa), autoriza o crédito de material de uso e consumo proporcional à exportação?

Resposta do Perito (Literal):

Não.

Da Manifestação das Partes:

Pronunciando-se às fls. 4.082/4.088, a Impugnante afirma que “*a exigência fiscal não encontra respaldo fático e nem legal para subsistir*”, pois “*as mercadorias em análise não podem ser reputadas de ‘uso e consumo’, porque não há dúvida de que as mercadorias foram adquiridas para emprego no processo industrial para obtenção do produto final*”.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A seu ver, “*mesmo as peças de reposição para máquinas, veículos e equipamentos, material de manutenção mecânica e elétrica, etc., são PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS, pois a própria IN SLT 01/2001, em conformidade com o disposto na IN SLT nº. 01/1986, relaciona como produtos intermediários partes e peças de equipamentos*”, tais como: broca, haste, manto (correia transportadora), chapa de desgaste, etc.

Sustenta, também, que o RICMS/MG “*contemplou expressamente a utilização do crédito de ICMS de uso e consumo para o contribuinte exportador no período de 16 de setembro de 1996 a 13 de agosto de 2007*”.

Requer, ao final, que seja julgado improcedente o lançamento fiscal, “*para determinar o cancelamento do Auto de Infração, ou no mínimo, reduzir as exigências da multa isolada e da Taxa Selic*”.

Manifestando-se à fl. 4.099, o Fisco afirma que “os quesitos foram respondidos de forma clara e objetiva” e que não teria “nada a acrescentar ao que foi levantado e dito”.

A Assessoria do CC/MG em parecer de fls. 4110/4139, opina pela procedência parcial do lançamento nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco às fls. 3.587/3.595, com as seguintes retificações adicionais:

- 1) exclusão das exigências relativas aos produtos classificados pelo Perito como “intermediários”;
- 2) concessão à Autuada de créditos do imposto à razão de 1/48 mês, em relação à “Peneira Desaguadora”, observadas as normas contidas no art. 66, § 3º do RICMS/MG;
- 3) exclusão dos juros e multas, com base no art. 100, inciso III, c/c parágrafo único do CTN, na proporção das saídas destinadas ao exterior em relação às saídas totais do estabelecimento, ocorridas até 13/08/07.

DECISÃO

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

Das Preliminares

Arguição de ofensa ao princípio da segurança jurídica:

A Impugnante defende a tese de que o art. 32, II da Lei Complementar nº 87/96 “*ampliou o direito quanto à manutenção dos créditos de ICMS para o contribuinte exportador, estendendo o direito aos créditos de ICMS de mercadoria para consumo*”.

Assim, no seu modo de ver, “*a Lei Complementar nº 87/96 foi mais abrangente e benéfica ao contribuinte exportador quanto à manutenção dos créditos de*

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ICMS decorrentes das entradas, ao garantir todos os créditos decorrentes das entradas de mercadorias, ainda que para consumo”.

Nesse sentido, a Impugnante cita o Auto de Infração nº. 01.000144155-83, que teve como objeto o estorno de créditos do ICMS por ela apropriados no exercício de 1998, referentes a mercadorias reputadas como de uso e consumo, salientando, entretanto, que as exigências fiscais foram canceladas quase na totalidade, nos termos do Acórdão nº 17.420/05/1ª, ratificado pelo Acórdão nº. 3.306/07/CE, que reconheceu o direito aos créditos de ICMS de vários produtos na proporção da exportação realizada no exercício fiscalizado.

Conclui, assim, que *“as exigências fiscais merecem revisão e cancelamento em cumprimento da legislação hierarquicamente superior, ou no mínimo, a revisão do lançamento para autorizar a manutenção dos créditos na forma do Acórdão nº. 3.306/07/CE, na estrita observância dos princípios que resguardam a COISA JULGADA e a SEGURANÇA JURÍDICA”.*

Inexiste, entretanto, qualquer risco de ofensa aos princípios da segurança jurídica e da coisa julgada, pois as decisões deste E. Conselho não possuem eficácia normativa, surtindo efeitos, portanto, somente sobre os casos concretos analisados em cada julgamento.

Como bem salienta o Fisco, *“ao contrário do que afirma a Impugnante, a decisão de um Acórdão não obriga a Fazenda Pública reconhecer créditos pretensamente de igual natureza. O que obriga a Fazenda Pública é a LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA em vigor. E é dela que resulta o direito de glosar créditos de ICMS, se indevidos”.*

Saliente-se que o presente lançamento, apesar de tratar de matéria similar (*glosa de créditos relativos a materiais de uso e consumo, não necessariamente iguais nos dois processos*), refere-se a período totalmente distinto daquele relativo ao PTA nº. 01.000144155-83, conforme abaixo demonstrado:

PTA nº. 01.000144155-83:

- Período Fiscalizado: 01/01/98 a 31/12/98;

PTA nº 01.000159959-58 (Lançamento em Análise)

- Período Fiscalizado: 01/01/03 a 31/12/03 (fl. 06);

Assim, cada autuação teve período de abrangência específico, em procedimentos sem vícios de legalidade, sendo o presente Auto de Infração documento válido e dotado de eficácia para produzir todos os efeitos que lhe são peculiares.

Ressalte-se, por fim, que a recomposição da conta gráfica efetuada no presente Auto de Infração observou todas as exclusões feitas pelo Acórdão nº. 3.306/07/CE referente ao PTA nº. 01.000144155-83 (conta gráfica retificada), conforme demonstrado pelo Fisco às fls. 3.884/3.887, ou seja, não há alteração de valor a ser realizada neste PTA devido à extinção do PTA 01.000144155-83.

Deve ser rejeitada, portanto, a prefacial arguida pela Impugnante.

Taxa Selic - Arguição de Ilegalidade:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Taxa Selic (Taxa Referencial do Sistema de Liquidação e Custódia) é calculada diariamente pelo Banco Central – BACEN, a partir das negociações dos títulos públicos e das variações de seus valores de mercado, se revestindo da característica de juro moratório.

A sua utilização, para cálculo dos juros moratórios devidos, quando não pagos, tempestivamente, os tributos administrados pela Receita Estadual de Minas Gerais, está respaldada nos arts. 127 e 226, da Lei nº 6.763/75, bem como na Resolução nº 2.880/97, que cita, expressamente, os dispositivos legais que a respaldam.

Prevê o art. 127 da Lei nº 6.763/75, que os débitos decorrentes do não recolhimento de tributos e multas no prazo legal terão seus valores corrigidos em função da variação do poder aquisitivo da moeda, segundo critérios adotados para a correção dos débitos fiscais federais.

Os critérios adotados para a cobrança dos débitos federais estão disciplinados na Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, especificamente no art. 5º, § 3º, com a seguinte redação:

Art. 5º - O imposto de renda devido, apurado na forma do artigo 1º, será pago em quota única, até o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração.

§ 3º - As quotas do imposto serão acrescidas de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

A atualização monetária dos créditos tributários do Estado, bem como a cobrança de juros de mora, já era prevista pela Resolução nº 2.554, de 17 de agosto de 1994, quando foi editada a Resolução nº 2.816, de 23 de setembro de 1996, introduzindo a Taxa Selic como parâmetro para cálculo dos juros moratórios incidentes sobre pagamentos de créditos tributários em atraso.

Atualmente, a matéria encontra-se regulamentada pela Resolução nº 2.880, de 13 de outubro de 1997, que revogou expressamente a Resolução nº 2.554/94. O art. 1º daquela norma é claro ao dispor que os créditos tributários, cujos vencimentos ocorressem a partir de 1º de janeiro de 1998, seriam expressos em reais e, quando não pagos nos prazos previstos em legislação específica, acrescidos de multa e de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema de Liquidação e Custódia (SELIC) estabelecida pelo Banco Central do Brasil.

A pré-citada Resolução acha-se ajustada aos critérios definidos para cobrança dos débitos federais, conforme condicionado em dispositivos da Lei nº 6.763/75, já aludidos.

Desta forma, o procedimento sob exame não afronta as disposições legais, mas ao contrário, pauta-se exatamente de acordo com os parâmetros da legislação de regência.

Assim, ao contrário do alegado pela Impugnante, a exigência de juros moratórios com base na Taxa Selic está respaldada na Lei nº 6.763/75, bem como na Resolução nº 2.880/97.

Questões de Cunho Constitucional:

As questões de cunho constitucional levantadas pela Impugnante (*princípios da capacidade contributiva, da razoabilidade, da proporcionalidade, da vedação ao confisco, etc.*) não serão aqui analisadas, uma vez que não compete a este órgão julgador, nos termos do art. 110, I, do RPTA/MG, “a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda”.

Ressalte-se, no entanto, que as penalidades aplicadas atendem ao princípio da reserva legal, uma vez que expressamente previstas na Lei nº 6.763/75.

Do Mérito

Arguição de Decadência – Exercício de 2003:

A Impugnante argui a decadência do crédito tributário, relativo ao período de abril a dezembro de 2003, baseando-se na regra contida no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional (CTN).

No entanto, este E. Conselho tem decidido reiteradamente que a decadência é regida pelo art. 173, I do CTN, donde o prazo de 5 (cinco) anos conta-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Da análise das peças que compõem os autos, tem-se que, em relação aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2003, a contagem do prazo decadencial iniciou-se em 01/01/04, findando-se em 31/12/08. Considerando-se que o Auto de Infração foi lavrado em 22/12/08 e que o Sujeito Passivo foi pessoalmente intimado em 23/12/08 (fl. 03), verifica-se, inequivocamente, a não ocorrência de decadência do direito de promover o lançamento.

O § 4º do art. 150 do CTN, disciplina o prazo para homologação do lançamento, ou seja, o prazo para a Fazenda Pública homologar o procedimento efetuado pelo Sujeito Passivo, que consiste em antecipar o pagamento, sem prévio exame da Autoridade Administrativa, sendo que a referida Autoridade, tomando conhecimento deste procedimento efetuado pelo Contribuinte, homologa o pagamento de forma tácita ou expressa.

No presente caso, não houve pagamento integral do imposto. Inexistindo o pagamento, não há que se falar em homologação do lançamento, e sim, em exigência de ofício do tributo devido, com os acréscimos legais, no prazo decadencial previsto no art. 173, I do CTN, que foi fielmente cumprido, conforme demonstrado acima.

Assim, não há que se falar em decadência do crédito tributário relativo ao exercício de 2003.

Da irregularidade - Créditos de ICMS - aproveitamento indevido - uso e consumo:

Versa a presente autuação sobre aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a aquisições de materiais destinados ao uso e consumo do estabelecimento autuado.

As exigências fiscais referem-se ao ICMS devido, apurado mediante recomposição da conta gráfica, acrescidos das Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

Os produtos objeto da presente autuação, exceção feita àqueles que serão analisados em tópico específico deste parecer, não podem ser classificados como intermediários, como quer a Impugnante, por não se enquadrarem na definição contida na Instrução Normativa SLT 01/86.

De acordo com a citada Instrução Normativa, produto intermediário é aquele que, empregado diretamente no processo de industrialização, integra-se ao novo produto, e também o que, embora não se integrando ao novo produto, é consumido imediata e integralmente no curso da industrialização.

A Instrução Normativa define como 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.

Define, ainda, como produto intermediário aquele que desde o início de sua utilização na linha de produção, vai-se consumindo ou desgastando, contínua, gradativa e progressivamente, até resultar acabado, esgotado ou inutilizado, por força do cumprimento de sua finalidade específica, sem comportar recuperação de seu todo ou de seus elementos.

Não se consideram consumidas imediata e integralmente os produtos, como ferramentas, instrumentos ou utensílios, que embora se desgastem ou deteriorem 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

Na mesma linha, a referida Instrução Normativa estabelece que não são produtos intermediários as partes e peças de máquinas, aparelhos ou equipamentos, 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.

Corroborar esse entendimento a decisão do Supremo Tribunal Federal no RE 195.894 – 4, que foi assim ementada:

IMPOSTO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA E SERVIÇOS – PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE – OBJETO. O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE VISA AFASTAR O RECOLHIMENTO DUPLO DO TRIBUTO, ALCANÇANDO HIPÓTESE DE AQUISIÇÃO DE MATÉRIA-

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

PRIMA E OUTROS ELEMENTOS RELATIVOS AO FENÔMENO PRODUTIVO. A EVOCÇÃO É IMPRÓPRIA EM SE TRATANDO DE OBTENÇÃO DE PEÇAS DE MÁQUINAS, APARELHOS, EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS E MATERIAL DE MANUTENÇÃO. (GRIFOU-SE.)

As partes e peças, objeto da atuação, são típicas de manutenção periódica, não exercendo, portanto, atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção, em contacto físico com o produto que se industrializa, sendo caracterizadas como materiais de uso e consumo.

Acrescente-se, ainda, que segundo informações do Fisco, não contraditadas pela Autuada, a substituição dessas partes e peças não resulta em aumento da vida útil dos bens que integram, não se aplicando ao caso dos autos o disposto no art. 66, § 6º do RICMS/MG.

Caber lembrar que este E. Conselho sempre adotou a citada condição (*aumento da vida útil do bem*) para concessão de créditos relativos a partes e peças, mesmo antes da previsão regulamentar, conforme demonstra, a título de exemplo, o Acórdão 2.927/04/CE, *in verbis*:

ACÓRDÃO 2.927/04/CE:

“...
PELAS CARACTERÍSTICAS DAS MERCADORIAS, ELAS **FORAM ADQUIRIDAS PARA MANTER OS BENS EM BOAS CONDIÇÕES DE USO (MANUTENÇÃO) E PARA REPAROS**, A FIM DE QUE ELAS VOLTEM A TER BOAS CONDIÇÕES DE USO.

AS MERCADORIAS ADQUIRIDAS NÃO ATENDEM A NENHUM DOS REQUISITOS QUE LHE ENQUADREM COMO BEM CAPITALIZÁVEL, OU SEJA, **NÃO AUMENTAM O TEMPO DE VIDA ÚTIL DO BEM**, EM PRAZO SUPERIOR A UM ANO; NÃO AUMENTAM SUA CAPACIDADE DE PRODUÇÃO; NÃO REDUZ SEUS CUSTOS DE OPERAÇÃO; NEM TAMPOUCO CONTRIBUEM PARA O AUMENTO DOS BENEFÍCIOS GERADOS PELO BEM.

...” (GRIFOU-SE)

Assim sendo, observadas as retificações a seguir propostas, oriundas da prova pericial realizada, afigura-se correta a glosa dos créditos efetuada pelo Fisco, uma vez que os créditos de ICMS relativos a materiais de uso e consumo e bens alheios à atividade do estabelecimento são expressamente vedados pela legislação de regência do imposto, vedação esta regulamentada pelo art. 70, incisos III e XIII do RICMS/MG, *verbis*:

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

Efeitos de 17/12/2002 a 31/12/2006

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.

(...)

XIII - o imposto se relacionar à entrada de bens ou ao recebimento de serviços alheios à atividade do estabelecimento.

A exigência da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, também se mostra correta, uma vez que totalmente pertinente ao caso dos autos.

Efeitos a partir de 1º/11/2003

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.

Da Prova Pericial:

Da análise do “Relatório Pericial” acostado às fls. 4.021/4.044, bem como de seus anexos (4.046/4.068), verifica-se que a perícia solicitada foi realizada com absoluta eficiência, atingindo plenamente os anseios da E. 2ª Câmara de Julgamento, o que será demonstrado nos tópicos que se seguem.

Nesse sentido, deve-se destacar que o I. Perito Oficial, por meio dos Anexos IA e IB (*planilhas em meio eletrônico – fl. 4.046*) trouxe aos autos informações detalhadas sobre cada um dos produtos objeto da autuação, classificando cada um deles, segundo sua ótica, como “materiais de uso e consumo”, “produtos intermediários” e “bens alheios ou não alheios” à atividade do estabelecimento autuado.

A resposta do Perito Oficial ao quesito nº 2 formulado pela Impugnante, contém um bom resumo sobre os produtos analisados, motivo pelo qual será novamente reproduzida:

Quesito nº 2:

“Quais as funções desempenhadas pelas mercadorias na atividade negocial? Qual é a etapa de utilização?”

Resposta do Perito (literal):

“Nesta perícia foram analisados 10.115 produtos cujos créditos do ICMS foram glosados. Verificou-se principalmente a característica e aplicação de cada um em relação às prescrições da legislação tributária. As mercadorias analisadas estão nas planilhas constantes dos Anexo IA e IB.

[...]

A análise dos 10.115 produtos mostrou que somente 423 foram identificados como produtos intermediários, segundo os termos das IN SLT 01/1986 e IN SLT 01/2001. Tais produtos, segundo sua natureza, têm contato direto com o minério que se industrializa e possuem ação particularizada.

Foram identificados como material de uso e consumo 9.686 produtos. Estes produtos não desenvolvem atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção em contacto físico com o produto que se industrializa. À título de exemplo, citamos o anel de cilindro, aplicado em trator de esteira, cuja função é de vedação. Esta peça não se constitui em produto individualizado, com identidade própria, mas apenas componente do equipamento, cuja manutenção naturalmente importa na sua substituição.

Foram identificados 3 itens cuja natureza é de bem alheio à atividade do estabelecimento, isto é, são bens que não são “*empregados na consecução da atividade econômica do estabelecimento, assim entendidos aqueles não utilizados na área de produção industrial, agropecuária, extrativa, de comercialização, ou de prestação de serviços*”, segundo a IN DLT nº 01/1998. Tais produtos, conforme descrição, são cestas de natal para funcionários. Seus números de ordem do perito são 1770, 1894 e 3505.

Foi identificado um 1 produto com natureza de ativo permanente (número de ordem do perito 9365) segundo as características de sua descrição, cujo aproveitamento de crédito do ICMS dever-se-á sujeitar a regras próprias de acordo com o art. 70, §3º do RICMS. Entendemos, assim, ser correto o estorno de seu crédito de ICMS, como foi feito pelos fiscais autuantes, pela forma indevida como este foi, assim, aproveitado.

Foi identificado também 1 produto com descrição incompleta pelo Contribuinte, conforme relatado na planilha de resposta à intimação. Tal produto, em razão da falta de sua plena identificação e descrição, inclusive sendo relatado como não encontrado pelo Contribuinte em sua planilha de resposta, foi excluído de nossa análise. O número de ordem do perito deste produto é 243.

As funções desempenhadas pelas mercadorias na atividade negocial e a etapa de utilização estão relacionados nas informações das colunas “Função do produto” e “Etapa de utilização (local de aplicação)” das planilhas constantes nos Anexos IA e IB. A nossa análise se baseou nas informações prestadas pelo Contribuinte em resposta à intimação inicial da perícia (fls. 3977/3978, fls. 3979/4003 e fls. 4008/4010).”

Quando o Perito Oficial faz alusão a 10.115 (dez mil cento e quinze) produtos, sendo 423 (quatrocentos e vinte e três) identificados como produtos intermediários, 1 (um) como bem do ativo (não alheio), 9.686 (nove mil seiscentos e

oitenta e seis) como sendo de uso e consumo e 3 (três) como bens/materiais alheios (cestas natalinas), deve-se levar em consideração as repetições possíveis, ou seja, estes números devem ser relativizados, em função das repetições de um mesmo produto em duas ou mais notas fiscais.

Dos produtos classificados como intermediários ou como bem do ativo permanente, não alheio à atividade do estabelecimento:

Os produtos classificados pelo I. Perito Oficial como “produtos intermediários”, gerando, portanto, direito a créditos do ICMS, estão listados no ANEXO I do parecer da Assessoria do CC/MG.

O I. Perito, em resposta ao quesito nº. 2 sugerido pela Assessoria (fl. 3.950), identificou um único produto como integrante do ativo imobilizado, não alheio à atividade do estabelecimento, qual seja: “Peneira Desaguadora Tipo Use Medidas 1400 x 3000 mm Rotação 1180RPM Capacidade 300T/H Potência 7,5CV”.

Segundo suas informações, *“a peneira desaguadora tem a atividade e função de separar materiais de diferentes granulometrias. Faz parte do processo produtivo. A sua localização no processo produtivo pode ser visualizada no fluxograma exibido à fl. 3997”*.

Ressalte-se que o crédito relativo à “Peneira Desaguadora” foi apropriado de forma integral, contrariando a legislação que rege a matéria, que determina que o creditamento deve ser feito à razão de 1/48 (um quarenta e oito avos) mês.

Assim sendo, devem ser promovidas as seguintes retificações no crédito tributário:

1. cancelamento integral das exigências relativas aos produtos classificados como “intermediários”, relacionados no ANEXO I ;

2. com relação à “Peneira Desaguadora”, deve ser mantida a glosa efetuada pelo Fisco, uma vez que o crédito foi apropriado de forma integral, contrariando a legislação tributária, devendo-se, porém, conceder à Autuada créditos do imposto à razão de 1/48 mês, observadas as normas contidas no art. 66, § 3º do RICMS/MG.

Produtos classificados como materiais de uso e consumo ou bens alheios:

A grande maioria dos produtos objeto da autuação refere-se a partes e peças, que somente geram direito a créditos do ICMS quando satisfazem a condição prevista no inciso V da Instrução Normativa nº. 01/86, ou seja, somente aquelas 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”*.

Não é o caso dos produtos listados na autuação, tais como: adaptadores, peças diversas de veículos, anéis, arruelas, braçadeiras, buchas, cunhas, curvas diversas,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

eixos diversos, eletrodos, filtros diversos, lâmpadas diversas, parafusos diversos, perfis diversos, pinos diversos, polias diversas, porcas diversas, materiais elétricos e hidráulicos, rolamentos diversos, rolos diversos, válvulas diversas, telefone multi-frequencial, dentre outros.

Essas partes e peças e outros produtos estão listados no Anexo II do parecer da Assessoria do CC/MG, que se refere a planilhas elaboradas a partir dos dados contidos nos Anexos IA e IB do Laudo Pericial (*planilhas em meio eletrônico*), que refletem a quase totalidade dos materiais de uso e consumo e bens alheios objeto da presente autuação.

Nas referidas planilhas (*Anexo II*) constam a descrição resumida de cada produto, excluídas as repetições relativas a produtos constantes em duas ou mais notas fiscais, o local de aplicação, função e etapa de utilização de cada um deles, demonstrando que se tratam, realmente, de materiais de uso e consumo ou bens/materiais alheios à atividade do estabelecimento (alheios: cestas de natal para funcionários).

ICMS - exportação - proporcionalidade - inaplicabilidade:

A vedação ao crédito relativo a materiais de uso e consumo, inclusive para empresas exportadoras, está brilhantemente fundamentada no texto abaixo, de autoria do ilustre Advogado Geral do Estado, Dr. Carlos José da Rocha, cujos argumentos são integralmente ratificados pela Assessoria do CC/MG, verbis:

" . . .

PARA MELHOR COMPREENSÃO DO TEMA, É NECESSÁRIO QUE SE TENHA EM VISTA A EXISTÊNCIA, NA LEI COMPLEMENTAR Nº 87, DE 13 DE SETEMBRO DE 1996, DE NORMAS JURÍDICAS, RELATIVAMENTE À MATÉRIA, DE TRÊS DIFERENTES NATUREZAS:

A) DISCIPLINAMENTO DO INCISO II DO § 2º DO ART. 155 DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA (QUE EXIGE LEI PARA PERMITIR A MANUTENÇÃO DO CRÉDITO QUANDO AS SAÍDAS POSTERIORES NÃO SÃO TRIBUTADAS);

B) NORMA QUE REGE A AMPLITUDE (O MÉTODO) DO DIREITO AO CRÉDITO (ART. 155, § 2º, XII, "c");

C) NORMAS DE VIGÊNCIA

ASSIM, TERÍAMOS:

Natureza	Lei Complementar
Disciplina o art. 155, § 2º, II, "a" e "b", da CF	§§ 1º e 3º do art. 20
	Incisos I e II do art. 21
	§ 2º do art. 21
Amplitude/Método	Caput do art. 20
	§ 1º do art. 20 ("bens Alheios")
Vigência	Inciso II do art. 32
	Art. 33

DISCIPLINA DO INCISO II DO § 2º DO ART. 155

TAL E QUAL SE DÁ COM A CONSTITUIÇÃO, OS §§ 1º E 3º DO ART. 20 E OS INCISOS I E II E O § 2º DO ART. 21 DA LEI COMPLEMENTAR Nº 87, DE 1996, NÃO TRATAM DA

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ABRANGÊNCIA DO CREDITAMENTO (SE FÍSICO, FINANCEIRO OU MISTO), MAS APENAS REPRODUZEM (AINDA QUE COM A UTILIZAÇÃO DE OUTROS TERMOS) OU DISCIPLINAM O CONTIDO NO INCISO II DO § 2º DO ART. 155 DA CARTA MAGNA. OU SEJA, TRATAM DA VEDAÇÃO DO CRÉDITO (E RESPECTIVAS EXCEÇÕES) QUANDO EXISTEM OPERAÇÕES E PRESTAÇÕES SEM TRIBUTAÇÃO.

POR EXEMPLO, O INCISO I DO § 3º DO ART. 20 UTILIZA O TERMO *INTEGRAÇÃO OU CONSUMO EM PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO* APENAS PARA DISTINGUIR A HIPÓTESE NELE TRATADA DAQUELA DO INCISO II, QUE SE REFERE AO COMÉRCIO, MAS AMBOS OS DISPOSITIVOS TRATAM DA MESMÍSSIMA REGRA: VEDAÇÃO DO CRÉDITO (E EXCEÇÕES) QUANDO A SUBSEQUENTE SAÍDA SE DER SEM INCIDÊNCIA DO ICMS.

NORMA QUE REGE A AMPLITUDE DO DIREITO AO CRÉDITO

PARA COMPREENSÃO DO UNIVERSO EM QUE SE DÁ O DIREITO DE CREDITAMENTO, HÁ DE SE COTEJAR O CAPUT DO ART. 20 (QUE TRATA DO CRÉDITO FINANCEIRO) COM A EXCEÇÃO DO § 5º DO MESMO ARTIGO (QUE DISCIPLINA O CRÉDITO DO ATIVO PERMANENTE) E AS DO ART. 33 (QUE, AO CRIAR LIMITES TEMPORAIS, RESTRINGE, MOMENTANEAMENTE, O CONTEÚDO DO CAPUT DO ART. 20).

A REGRA (AMPLA) DE APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS NÃO ESTÁ NO § 3º DO ART. 20 E NEM NOS INCISOS I E II E NO § 2º DO ART. 21 DA LEI COMPLEMENTAR Nº 87, DE 1996, MAS NO CAPUT DO ART. 20, SUFICIENTEMENTE GENÉRICO PARA CONTEMPLAR TODAS AS HIPÓTESES.

RELATIVAMENTE AO USO E CONSUMO, POR FORÇA DA NORMA DE VIGÊNCIA CONTIDA NO INCISO I DO ART. 33, A ABRANGÊNCIA DO CAPUT DO ART. 20 FICOU PARCIALMENTE TOLHIDA.

ANTINOMIA ENTRE NORMAS? PRIMEIRA NORMA DE VIGÊNCIA

É PRECISO TER EM MENTE QUE A LEI, QUANDO REDIGIDA EM SEUS ARTIGOS INAUGURAIIS, NÃO CONSIDERAVA A PROIBIÇÃO, MAS A PERMISSÃO, DOS CRÉDITOS DE USO E CONSUMO, CUJA RESTRIÇÃO, TEMPORAL, OCORRE APENAS NO INCISO I DO ART. 33. OU SEJA, TODOS OS DEMAIS DISPOSITIVOS (MESMO OS QUE NÃO SE RELACIONAM DIRETAMENTE COM A CONCESSÃO DE CRÉDITOS DE USO E CONSUMO) REALMENTE FORAM ESCRITOS COMO SE DIREITOS AMPLOS A CRÉDITOS HOUVESSE, JÁ QUE A REDAÇÃO NÃO SE MODIFICARÁ QUANDO FINDAR O PRAZO PREVISTO NO INCISO I DO ART. 33.

A EXPRESSÃO *INTEGRAÇÃO OU CONSUMO EM PROCESSO DE PRODUÇÃO*, QUANDO UTILIZADA NA LEI COMPLEMENTAR, NADA TEM A VER COM O UNIVERSO DO CREDITAMENTO, ISTO É, SE OS CHAMADOS BENS DE USO E CONSUMO SERIAM PASSÍVEIS DE APROVEITAMENTO. A EXPRESSÃO APENAS APARECE NO QUE INTITULAMOS 'DISCIPLINAMENTO DO INCISO II DO § 2º DO ART. 155'.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

SE ASSIM NÃO FOR, HAVERÁ ANTINOMIA, POR EXEMPLO, ENTRE O QUE PRESCREVE O INCISO I DO § 3º DO ART. 20 E O CONTIDO NO ART. 33 (QUE VEDA OS CRÉDITOS DE BENS DE USO E CONSUMO, COM A RESSALVA DO CONSUMO DE ENERGIA ELÉTRICA):

ART. 33. NA APLICAÇÃO DO ART. 20 OBSERVAR-SE-Á O SEGUINTE:

I - SOMENTE DARÃO DIREITO DE CRÉDITO AS MERCADORIAS DESTINADAS AO USO OU CONSUMO DO ESTABELECIMENTO NELE ENTRADAS A PARTIR DE 1º DE JANEIRO DE 2011;

II - SOMENTE DARÁ DIREITO A CRÉDITO A ENTRADA DE ENERGIA ELÉTRICA NO ESTABELECIMENTO:

(...)

C) QUANDO SEU CONSUMO RESULTAR EM OPERAÇÃO DE SAÍDA OU PRESTAÇÃO PARA O EXTERIOR, NA PROPORÇÃO DESTAS SOBRE AS SAÍDAS OU PRESTAÇÕES TOTAIS;

(...)

PERGUNTA-SE: QUAL O MOTIVO DO DISPOSTO NA ALÍNEA "C" DO INCISO II DO ART. 33 SE A PERMISSÃO JÁ ESTIVESSE CONTIDA NO INCISO I DO § 3º DO ART. 20? NÃO É A ENERGIA ELÉTRICA MERCADORIA INTEGRADA OU CONSUMIDA EM PROCESSO DE PRODUÇÃO?

OBSERVE-SE, INCLUSIVE, QUE O CAPUT DO ART. 33 DETERMINA QUE A VEDAÇÃO SEJA APLICADA INCLUSIVE AO ART. 20. ASSIM, SE O INCISO I DO § 3º DO ART. 20 CONTIVESSE REGRA ATINENTE AO MÉTODO DO APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS DE BENS DE USO E CONSUMO NAS EXPORTAÇÕES, O ART. 33, AO SE REFERIR A ELE, TERIA TIRADO-LHE TEMPORARIAMENTE A EFICÁCIA. TERÍAMOS, TAMBÉM, ANTINOMIA ENTRE OS DOIS DISPOSITIVOS E O QUE DISPÕE O INCISO II DO ART. 32.

PORTANTO, O § 3º DO ART. 20 NÃO TRATA DO MESMO TEMA DO ART. 33, II, "C". AQUELE SE REFERE AO DISCIPLINAMENTO DO CONTIDO NO INCISO II DO § 2º DA CF; ESTE PERMITE A APLICAÇÃO DO CAPUT DO ART. 20, NO QUE SE REFERE AO USO E CONSUMO APENAS DE ENERGIA ELÉTRICA, SEM A LIMITAÇÃO TEMPORAL PREVISTA NO INCISO I DO ART. 33. O ART. 33 É REGRA DE VIGÊNCIA; O § 3º DO ART. 20 DISCIPLINA APENAS A MANUTENÇÃO DO CRÉDITO, PROIBIDA PELA CONSTITUIÇÃO QUANDO A SAÍDA POSTERIOR É NÃO TRIBUTADA.

CRÉDITOS NAS EXPORTAÇÕES

ASSIM, TRATANDO-SE DE EXPORTAÇÕES, OS CRÉDITOS PERMITIDOS SÃO EXATAMENTE OS MESMOS ADMITIDOS PARA AS DEMAIS OPERAÇÕES, COM AS ÚNICAS RESSALVAS:

- QUANTO À AMPLITUDE: O ART. 33, AO TRATAR DA VIGÊNCIA DO CAPUT DO ART. 20, ALARGA O MÉTODO (MISTO, NA

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ATUALIDADE), INCLUINDO A ENERGIA E OS SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO NAS HIPÓTESES QUE ELENCA;

- QUANTO AO CONTIDO NO INCISO II DO § 2º DO ART. 155: OS §§ 1º E 3º DO ART. 20, OS INCISOS I E II E O § 2º DO ART. 21 PERMITEM O CRÉDITO APESAR DA OPERAÇÃO POSTERIOR NÃO TER INCIDÊNCIA.

SEGUNDA NORMA DE VIGÊNCIA - O ART. 32, II

COMO JÁ VISTO, O ART. 33 É REGRA DE VIGÊNCIA DO CAPUT DO ART. 20 (ASPECTO TEMPORAL) E, AO POSTERGÁ-LA PARCIALMENTE, ACABOU POR LIMITAR O PRÓPRIO CONTEÚDO DO CRÉDITO, ISTO É, O ASPECTO MATERIAL DA NORMA (EXCLUIU O USO E CONSUMO, A ENERGIA E A COMUNICAÇÃO EM CERTOS CASOS, P. EX.).

O ART. 32 TEM EXATAMENTE A MESMA FUNÇÃO DO ART. 33 (É CLÁUSULA DE VIGÊNCIA) E REFERE-SE, NO INCISO II, AINDA QUE SEM MENCIONÁ-LAS, ÀS EXCEÇÕES CONSTANTES DOS §§ 1º E 3º DO ART. 20, BEM COMO DOS INCISOS I E II E DO § 2º DO ART. 21.

EM SÍNTESE:

- O ART. 33 É NORMA DE VIGÊNCIA DO QUE DENOMINAMOS REGRA DE AMPLITUDE DO DIREITO AO CRÉDITO (ART. 155, § 2º, XII, "C");

- O INCISO II DO ART. 32 É NORMA DE VIGÊNCIA DO DISCIPLINAMENTO DA ALÍNEA "A" DO INCISO II DO § 2º DO ART. 155 DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA.

OU SEJA, O ART. 32, II, NÃO TEM NENHUM CONTEÚDO QUE NÃO SEJA O LIGADO AO TEMPO (VIGÊNCIA) E PODERIA PERFEITAMENTE ESTAR REDIGIDO ASSIM:

ART. 32 - A PARTIR DA DATA DE PUBLICAÇÃO DESTA LEI COMPLEMENTAR:

[...]

II - DARÃO DIREITO DE CRÉDITO NOS TERMOS DO INCISO I DO § 3º DO ART. 20 E NÃO SERÃO OBJETO DO ESTORNO PREVISTO NO INCISO II DO ART. 21 AS MERCADORIAS ENTRADAS NO ESTABELECIMENTO PARA INTEGRAÇÃO OU CONSUMO EM PROCESSO DE PRODUÇÃO DE MERCADORIAS INDUSTRIALIZADAS, INCLUSIVE SEMI-ELABORADAS, DESTINADAS AO EXTERIOR;

A ÚNICA DIFERENÇA ENTRE OS DOIS ARTIGOS É QUE O ART. 33 DÁ VIGÊNCIA PARCIAL AO CAPUT DO ART. 20, AFETANDO, EM CONSEQUÊNCIA, O PRÓPRIO CONTEÚDO DA NORMA. O ART. 32, AO CONTRÁRIO, DEU VIGÊNCIA TOTAL ÀS EXCEÇÕES DOS §§ 1º E 3º DO ART. 20, DOS INCISOS I E II E DO § 2º DO ART. 21 (QUE, CONFORME JÁ REGISTRAMOS, EXISTEM APENAS EM FUNÇÃO DO INCISO II DO § 2º DO ART. 155 DA CF, NADA DIZENDO QUANTO AO CONTEÚDO DO CRÉDITO).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

SE ASSIM NÃO FOR, PERGUNTA-SE: QUAL O MOTIVO DO DISPOSTO NA ALÍNEA "C" DO INCISO II DO ART. 33 SE A PERMISSÃO JÁ ESTIVESSE CONTIDA NO INCISO II DO ART. 32? SE A ENERGIA ELÉTRICA - COMO PRODUTO OU CONSUMIDO EM PROCESSO INDUSTRIAL - JÁ FOSSE PASSÍVEL DE CRÉDITO EM QUALQUER OUTRO DISPOSITIVO (INCLUSIVE NO INCISO II DO ART. 32), NÃO HAVERIA DE SER TRATADA NO ART. 33.

PODEMOS VOLTAR A AFIRMAR QUE A LEI COMPLEMENTAR QUANDO TRATA DO CONTEÚDO DO CRÉDITO, JAMAIS SE UTILIZA DAS EXPRESSÕES *CONSUMIDO* OU *CONSUMO EM PROCESSO* (CONFIRA-SE O CAPUT DO ART. 20 c/c ART. 33)

A QUESTÃO DO REGULAMENTO

O REGULAMENTO DO ICMS, UTILIZANDO-SE DE TÉCNICA DIFERENTE DA TÉCNICA DA LEI COMPLEMENTAR, TRATOU EM DOIS INCISOS A MESMA REGRA (DANDO AO INTÉRPRETE DESAVISADO A IMPRESSÃO DE EXISTÊNCIA DE POSSÍVEIS DIFERENÇAS QUE NÃO EXISTEM):

ART. 66 - OBSERVADAS AS DEMAIS DISPOSIÇÕES DESTES 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:

(...)

V - A MATÉRIA-PRIMA, PRODUTO INTERMEDIÁRIO OU MATERIAL DE EMBALAGEM, ADQUIRIDOS OU RECEBIDOS NO PERÍODO, PARA EMPREGO DIRETAMENTE NO PROCESSO DE PRODUÇÃO, EXTRAÇÃO, INDUSTRIALIZAÇÃO, GERAÇÃO OU COMUNICAÇÃO, OBSERVANDO-SE QUE:

A - INCLUEM-SE NA EMBALAGEM TODOS OS ELEMENTOS QUE A COMPONHAM, A PROTEJAM OU LHE ASSEGUREM A RESISTÊNCIA;

B - SÃO COMPREENDIDOS ENTRE AS MATÉRIAS-PRIMAS E OS PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS AQUELES QUE SEJAM CONSUMIDOS OU INTEGREM O PRODUTO FINAL NA CONDIÇÃO DE ELEMENTO INDISPENSÁVEL À SUA COMPOSIÇÃO;

VI - ÀS MERCADORIAS ADQUIRIDAS OU RECEBIDAS PARA INTEGRAÇÃO OU CONSUMO EM PROCESSO DE PRODUÇÃO DE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS, INCLUSIVE OS SEMI-ELABORADOS, DESTINADOS À EXPORTAÇÃO PARA O EXTERIOR;

NA VERDADE, A 'GRANDE NOVIDADE' DO REGULAMENTO, EM COMPARAÇÃO COM A LEI COMPLEMENTAR, É A INTRODUÇÃO DA TERMINOLOGIA REFERENTE AOS CHAMADOS *PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS*. TRATAM-SE, NA VERDADE, DE MATERIAIS DE USO E CONSUMO (CUJA VEDAÇÃO SE ENCONTRA NO INCISO I DO ART. 33 DA LEI COMPLEMENTAR), QUE O ESTADO, HISTORICAMENTE, TEM PERMITIDO O CREDITAMENTO.

PORTANTO, PARA A LEI COMPLEMENTAR, ENERGIA ELÉTRICA É BEM DE USO E CONSUMO, SENDO PERMITIDO O CRÉDITO, EM

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

APENAS ALGUNS CASOS, COMO EXCEÇÃO À VEDAÇÃO DO INCISO I DO ART. 33.

A FIGURA 'PRODUTO INTERMEDIÁRIO' NÃO EXISTE NA LEI COMPLEMENTAR. TAMBÉM NÃO EXISTIA EM MINAS GERAIS, ENQUANTO IMPEROU O MÉTODO PURO DO 'CRÉDITO FÍSICO'. A PARTIR DA INTELIGÊNCIA QUE VEIO A CONSUBSTANCIAR A INSTRUÇÃO NORMATIVA 01/86, PARTE DO 'USO E CONSUMO' PASSOU A DAR CRÉDITO. TAL SEGMENTO FOI BATIZADO COMO 'PRODUTO INTERMEDIÁRIO' APENAS POR QUESTÃO METODOLÓGICA, JÁ QUE O RESTANTE DO 'USO E CONSUMO' CONTINUARIA A NÃO GERAR CRÉDITO.

A LEI COMPLEMENTAR, NO CAPUT DO ART. 20, DESCREVE O UNIVERSO DAS MERCADORIAS QUE ENTRAM NO ESTABELECIMENTO, NÃO SE REFERINDO, EM NENHUM MOMENTO, A 'PRODUTO INTERMEDIÁRIO'.

PORTANTO, O ESTADO DE MINAS GERAIS CONCEDEU, DESDE A IN 01/86, POR LIBERALIDADE, CRÉDITO DE PARTE DE USO E CONSUMO, PASSANDO A QUALIFICÁ-LA COMO PRODUTO INTERMEDIÁRIO...

...

O INCISO V DO ART. 66 DO REGULAMENTO, PORTANTO, É APENAS FRUTO DESTA 'TRADIÇÃO' MINEIRA DE CONSIDERAR A EXISTÊNCIA DA CATEGORIA DOS PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS E EQUIPARÁ-LOS, PARA FINS DE CRÉDITO, ÀS MATÉRIAS-PRIMAS E AO MATERIAL DE EMBALAGEM.

...

NESTE CONTEXTO, A EXCEÇÃO CONTIDA NO INCISO III DO ART. 70 DO REGULAMENTO ATUAL DO ICMS, VIGENTE À ÉPOCA DA AUTUAÇÃO, AO SE REFERIR A 'USO E CONSUMO' ESTAVA, EM DECORRÊNCIA DA MELHOR INTERPRETAÇÃO SISTEMÁTICA, SE REPORTANDO AOS PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS (CONSUMIDOS EM PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO). E NEM PODERIA SER DE OUTRA FORMA, SOB PENA DE VIOLAÇÃO DAS LEIS ESTADUAL E COMPLEMENTAR.

AS REDAÇÕES, NA FORMA QUE AS COMPREENDEMOS, SERIAM AS SEGUINTE, CONSIDERANDO-SE A EXISTÊNCIA DA CATEGORIA PRODUTO INTERMEDIÁRIO COMO ESPÉCIE DO GÊNERO USO E CONSUMO (MERCADORIAS ADQUIRIDAS OU RECEBIDAS PARA INTEGRAÇÃO OU CONSUMO EM PROCESSO DE PRODUÇÃO DE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS):

FICA VEDADO O APROVEITAMENTO DE IMPOSTO, A TÍTULO DE CRÉDITO, QUANDO:

- A OPERAÇÃO SUBSEQUENTE COM A MESMA MERCADORIA OU COM OUTRA DELA RESULTANTE DEVA OCORRER COM ISENÇÃO OU NÃO-INCIDÊNCIA, RESSALVADA A ENTRADA DE MATÉRIA-PRIMA, PRODUTO INTERMEDIÁRIO OU O MATERIAL DE EMBALAGEM EMPREGADOS NA PRODUÇÃO DE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

DESTINADOS À EXPORTAÇÃO PARA O EXTERIOR, INCLUSIVE OS SEMI-ELABORADOS;

- TRATAR-SE DE ENTRADA, ATÉ 31 DE DEZEMBRO DE 2010, DE BENS DESTINADOS A USO OU A CONSUMO DO ESTABELECIMENTO, EXCETUADA A ENTRADA DE PRODUTO INTERMEDIÁRIO EMPREGADO NA PRODUÇÃO DE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS, INCLUSIVE OS DESTINADOS À EXPORTAÇÃO PARA O EXTERIOR.

SÃO, PORTANTO, DUAS REGRAS E DUAS EXCEÇÕES DIFERENTES. A PRIMEIRA EXCEÇÃO REFERE-SE APENAS AOS PRODUTOS EXPORTADOS; A SEGUNDA, A TODAS AS INDUSTRIALIZAÇÕES.

COMO A LEI COMPLEMENTAR NÃO SE UTILIZA DA EXPRESSÃO *PRODUTO INTERMEDIÁRIO*, TERÍAMOS:

FICA VEDADO O APROVEITAMENTO DE IMPOSTO, A TÍTULO DE CRÉDITO, QUANDO:

- A OPERAÇÃO SUBSEQUENTE COM A MESMA MERCADORIA OU COM OUTRA DELA RESULTANTE DEVA OCORRER COM ISENÇÃO OU NÃO-INCIDÊNCIA, RESSALVADA A ENTRADA DE MERCADORIA NO ESTABELECIMENTO PARA INTEGRAÇÃO OU CONSUMO EM PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO OU PRODUÇÃO RURAL, CUJA SAÍDA POSTERIOR SEJA UMA EXPORTAÇÃO PARA O EXTERIOR;

- TRATAR-SE DE ENTRADA, ATÉ 31 DE DEZEMBRO DE 2010, DE BENS DESTINADOS A USO OU A CONSUMO DO ESTABELECIMENTO, EXCETUADA A ENTRADA DE ENERGIA ELÉTRICA CONSUMIDA NO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO OU QUANDO SEU CONSUMO RESULTAR EM OPERAÇÃO DE SAÍDA OU PRESTAÇÃO PARA O EXTERIOR, NA PROPORÇÃO DESTAS SOBRE AS SAÍDAS OU PRESTAÇÕES TOTAIS.

O CONSUMO EM PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO

COMO ASSEVERADO ANTES, A EXPRESSÃO 'CONSUMO EM PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO' SE REFERE À CATEGORIA *PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS* (E, OBVIAMENTE, À PRÓPRIA MATÉRIA-PRIMA) E NÃO AO GÊNERO *USO E CONSUMO*.

POR QUÊ? PRIMEIRAMENTE, COMO TAMBÉM JÁ RESSALTADO, A EXPRESSÃO JAMAIS É UTILIZADA PARA DEMARCAR A ABRANGÊNCIA DO CRÉDITO (NÃO APARECE, POR EXEMPLO, NO CAPUT DO ART. 20). EM SEGUNDO LUGAR, A LEI COMPLEMENTAR, AO SE REFERIR À ENERGIA ELÉTRICA (ART. 33, II, "c"), CLARAMENTE DEMONSTROU QUE NÃO HAVIA, A PRETEXTO DE TRATAR DE 'CONSUMO EM PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO', AUTORIZADO O APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS DO GÊNERO *USO E CONSUMO*, MESMO NAS EXPORTAÇÕES.

O MAIS IMPORTANTE: MUITO ANTES DE ALGUÉM PENSAR EM CONCEDER CRÉDITO PARA USO E CONSUMO, A NORMA MINEIRA JÁ IGUALAVA O TRATAMENTO DO PRODUTO INTERMEDIÁRIO AO DA MATÉRIA-PRIMA, DIZENDO-O *CONSUMIDO NO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO* (POR EXEMPLO, O ART. 144, II, "b",

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

DO REGULAMENTO DE 1991). PORTANTO, PARA A LEGISLAÇÃO, O CONSUMO NO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO REFERIA-SE, ALÉM DA MATÉRIA-PRIMA, APENAS AO PRODUTO INTERMEDIÁRIO.

TAMBÉM NO CONVÊNIO ICM 66/88 (MUITO ANTES DOS CRÉDITOS DO USO E CONSUMO), JÁ SE PERMITIA O CRÉDITO DAS MERCADORIAS QUE, UTILIZADAS NO PROCESSO INDUSTRIAL, 'SEJAM NELE CONSUMIDOS' (ART. 31, III). A LEITURA DO ART. 34 DO MESMO CONVÊNIO NÃO DEIXA QUALQUER DÚVIDA QUE APENAS SE INCLUÍAM NO UNIVERSO DOS BENS CONSUMIDOS NO PROCESSO INDUSTRIAL A MATÉRIA-PRIMA E OS PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS.

EM SUMA, HÁ ANOS A EXPRESSÃO 'CONSUMO EM PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO' É EMPREGADA PARA DESIGNAR MATÉRIA-PRIMA E PRODUTO INTERMEDIÁRIO, NADA TENDO A VER COM USO E CONSUMO.

...” (GRIFOS ORIGINAIS)

Diante do acima exposto, não há como conceder à empresa créditos de ICMS relativos a materiais de uso e consumo, na proporção de utilização de cada produto em relação ao volume exportado pelo estabelecimento.

Tal posicionamento ganhou força com a edição do Decreto nº. 45.388, de 2 de junho de 2010 (MG de 03/06/2010), que *“dispõe sobre o pagamento do crédito tributário, com dispensa ou redução de multas e juros, decorrente de estorno de crédito de ICMS relativo à entrada de bem de uso ou consumo aplicado no processo produtivo de produto industrializado, inclusive semielaborado, destinado à exportação, ou à entrada de insumos empregados no transporte do referido produto em veículo próprio”*. (Grifou-se)

Exclusão de multas e juros até 13/08/07:

Tendo em vista as reiteradas decisões deste E. Conselho, determinando a exclusão das multas e juros, nos casos envolvendo aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a materiais de uso e consumo por estabelecimentos industriais exportadores, de forma proporcional às exportações realizadas, a Assessoria do CC/MG sugere a adoção da mesma medida no presente processo, utilizando a argumentação contida no Acórdão nº 3.785/11/CE, *verbis*:

“Apesar de a redação do inciso VI do art. 66 do RICMS/02, vigente até 13/08/07, comportar a interpretação do cabimento do crédito do imposto relativo à aquisição de material de uso e consumo, na proporção das exportações, a edição do Decreto nº 45.388, de 02 de junho de 2010, estancou quaisquer dúvidas que se pudesse ter acerca do entendimento que a Administração Tributária pretendia que fosse dado ao tema. É que o art. 2º do referido decreto deixa clara a impossibilidade da apropriação do mencionado crédito ao determinar o estorno do crédito efetivado, a

qualquer tempo, pelo contribuinte. Verifique-se a legislação mencionada:

RICMS de 2002, com redação em vigor até 13/08/07:

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

(...)

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

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

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

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

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

(...)

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

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

Art. 2º O sujeito passivo que tenha apropriado, a qualquer tempo, a título de crédito, em sua escrita

fiscal, o valor do ICMS relativo à entrada de bem de uso ou consumo aplicado no processo produtivo de produto industrializado, inclusive semielaborado, destinado à exportação deverá promover o respectivo estorno e regularizar sua conta gráfica de ICMS.

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

(...)

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

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

(...)

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

Ressalta-se que a Superintendência de Tributação (SUTRI), órgão responsável pela interpretação da legislação tributária no âmbito da Secretaria de Estado da Fazenda, sustentava nas consultas respondidas a distinção entre os créditos referentes à matéria-prima e a produto intermediário daqueles relativos às mercadorias adquiridas para integração ou consumo em processo de produção de produtos industrializados. Confira-se:

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 003/07

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(MG de 06/01/07)

PTA Nº: 16.000150270-97

Consulente: Belgo Siderurgia S/A

Origem: Belo Horizonte – MG

CRÉDITO DE ICMS – SAÍDAS PARA EXPORTAÇÃO – A aquisição ou recebimento de mercadoria para integração ou consumo em processo de industrialização de produtos destinados à exportação ensejará direito ao crédito do imposto na proporção das saídas para o exterior, conforme disposto no inciso VI do art. 66 do RICMS/02.

CONSULTA INEFICAZ – Será declarada ineficaz a consulta que versar sobre disposição claramente expressa na legislação tributária, nos termos do inciso I, art. 22 da CLTA/MG.

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

Posteriormente, com a edição do Decreto nº 44.596 de 13/08/07, que revogou as disposições dos incisos VI e VII do art. 66 e deu nova redação ao inciso III do art. 70, todos do RICMS/02, a SUTRI reformulou as Consultas de Contribuintes acima citadas, para dar novo entendimento à matéria, ou seja, de que não era permitida a apropriação de créditos referentes aos produtos de uso e consumo utilizados no processo industrial de produtos destinados à exportação.

Feitas estas considerações, deve-se destacar que a norma do Decreto nº 45.388, de 02 de junho de 2010, supratranscrita tem a mesma hierarquia do RICMS/02, embora não tenha modificado, revogado, repristinado ou retroagido a vigência das normas sobre a matéria nele tratadas.

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

(...)

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

Assim, para a aplicação das práticas reiteradas do inciso III do art. 100 do CTN, é necessário que a interpretação do Fisco seja antiga, iterativa e pacífica para que justifique a aplicação das normas jurídicas acima transcritas.

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

Frise-se, a orientação do Fisco era firme, pacífica, tanto assim, que chegou ao ponto de declarar ineficaz consulta em face da clareza da legislação que dispunha sobre a “aquisição ou recebimento de mercadoria para integração ou consumo em processo de industrialização de produtos destinados à exportação ensejará direito ao crédito do imposto na proporção das saídas para o exterior, conforme disposto no inciso VI do art. 66 do RICMS/02”.

Diante do acima exposto e com base no inciso III e no parágrafo único do art. 100 do CTN, devem ser excluídos, no presente caso, os juros e as multas sobre as exigências relativas às entradas ocorridas até 13/08/07, considerando, evidentemente, a proporcionalidade das exportações realizadas pela Recorrida/Autuada.

Frise-se, por oportuno, que os juros moratórios incidentes sobre o *quantum* do imposto exigido no período em comento, devem ser decotados, passando incidir a partir de 14/08/07, com emprego dos índices da Taxa Selic que, por sua vez, resulta de disposição legal (art. 226 da Lei nº 6.763/75) c/c a Resolução nº 2.880/97.”

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, também à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 3587/3595; e, ainda, nos termos do Parecer da Assessoria do CC/MG, para: 1) excluir as exigências relativas aos produtos classificados pelo Perito como produtos intermediários; 2) conceder à Autuada créditos do imposto à razão de 1/48 (um quarenta e oito avos) mês, em relação à "peneira desaguadora", observadas as normas contidas no art. 66, § 3º do RICMS/02; 3) excluir os juros e multas, com base no art. 100, inciso III, c/c parágrafo único do CTN, na proporção das saídas destinadas ao exterior em relação às saídas totais do estabelecimento, ocorridas até 13/08/07, voltando os juros a incidir a partir de 14/08/07. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Cláudia Horta de Queiroz e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Luciana Trindade Fogaça. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Luiz Fernando Castro Trópia (Revisor) e Rodrigo da Silva Ferreira.

Sala das Sessões, 24 de abril de 2012.

Maria de Lourdes Medeiros
Presidente

Fernando Luiz Saldanha
Relator

EJ