

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.786/12/1ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000157505-81
Impugnação: 40.010122556-53
Impugnante: Minerações Brasileiras Reunidas S/A-MBR
IE: 319001791.04-12
Coobrigado: Vale S/A (Companhia Vale do Rio Doce)
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 – BEM ALHEIO À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO – AQUISIÇÃO. Constatado aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a aquisições de materiais de uso e consumo e de bens alheios à atividade da Autuada. Exige-se ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6763/75. Infrações em parte caracterizadas. Exclusão das exigências relativas aos produtos classificados pelo Perito como produtos intermediários e dos juros e multas sobre as exigências relativas ao material de uso e consumo utilizado no processo produtivo da Autuada, considerando-se a proporcionalidade das exportações realizadas até a data de 13/18/07, nos termos do art. 100, inciso III, parágrafo único do Código Tributário Nacional (CTN), voltando os juros a incidir a partir de 14/08/07. Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Versa a presente autuação sobre aproveitamento indevido e extemporâneo de créditos de ICMS, nos meses de janeiro de 2004 a setembro de 2005, referentes a aquisições de materiais de uso e consumo e de bens alheios à atividade do estabelecimento.

As exigências fiscais referem-se ao ICMS devido, apurado mediante recomposição da conta gráfica, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada, esta última capitulada no art. 55, XXVI da Lei nº. 6.763/75.

Inconformada com as exigências fiscais, a Autuada apresenta, tempestivamente, por meio de procuradora regularmente constituída, impugnação às fls. 2.724/2.754, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 3.629/3.679.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 3.682/3.701, opina, em preliminar, pelo não acolhimento das prefaciais arguidas e, quanto ao mérito, pela procedência do lançamento.

A 2ª Câmara de Julgamento, em sessão realizada em 17/12/08, defere a prova pericial requerida pela Impugnante, formulando quesitos à fl. 3.705.

Às fls. 4.065/4.075 e 4.159/4.161, respectivamente, estão acostadas as manifestações da empresa autuada (*aditada às fls. 4.107/4.130*) e do Fisco sobre as conclusões contidas no laudo pericial.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Assessoria do CC/MG exara o despacho interlocutório de fls. 4.162/4.165, que gera as seguintes ocorrências: (i) manifestação e esclarecimentos da empresa (fls. 4.185/4.198); (ii) anexação aos autos dos documentos de fls. 4.200/4.214; (iii) manifestação fiscal de fls. 4.216/4.218.

Às fls. 4.219/4.221, a Assessoria do CC/MG exara outro despacho interlocutório, que resulta em novas manifestações da Autuada e do Fisco às fls. 4.240/4.251 e 4.254/4.257, respectivamente.

A Assessoria do CC/MG em parecer de fls. 4258/4290 opina, em preliminar, pelo não acolhimento das prefaciais arguidas e, quanto ao mérito, pela procedência parcial do lançamento para: 1) excluir as exigências relativas aos produtos classificados pelo Perito como "intermediários"; 2) excluir os juros e multas, sobre as exigências relativas ao material de uso e consumo utilizado no processo produtivo da Autuada, considerando-se a proporcionalidade das exportações realizadas até a data de 13/08/07, nos termos do art. 100, inciso III, parágrafo único do CTN

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.

1. Da Preliminar

A Impugnante invoca a aplicação do disposto no art. 60-A da então vigente CLTA/MG (atual art. 95 do RPTA/MG), afirmando que as exigências fiscais devem ser, no mínimo, **parcialmente** canceladas, *“uma vez que a matéria objeto deste Auto de Infração foi objeto de análise no Acórdão n.º 17.420/05/1ª (PTA n.º 01.000144155-83), [...], ratificado pelo Acórdão n.º 3.306/07/CE, com decisão de mérito parcialmente favorável à Contribuinte”*.

CLTA/MG

Art. 60-A - O cancelamento, total ou parcial, do lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo poderá ser efetivado de ofício, na hipótese de sua insubsistência, mediante parecer fundamentado:

I - do titular da repartição fazendária lançadora do crédito tributário, aprovado pelo Superintendente Regional da Fazenda; ou

II - do titular da Superintendência Regional da Fazenda a que a repartição fazendária lançadora estiver circunscrita, aprovado pelo Subsecretário da Receita Estadual.

RPTA/MG (Decreto 44.747/08)

vigência a partir de 1º/03/08)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 95. O cancelamento, total ou parcial, do lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo poderá ser efetivado de ofício, na hipótese de sua insubsistência, mediante decisão:

I - do titular da repartição fazendária lançadora do crédito tributário, aprovada pelo Superintendente Regional da Fazenda; ou

II - do titular da Superintendência Regional da Fazenda a que a repartição fazendária lançadora estiver circunscrita, aprovada pelo Subsecretário da Receita Estadual.

Argumenta ainda que o CC/MG “reconheceu o direito quanto aos créditos de ICMS de partes e peças (exceto acessórios de veículos), graxas e lubrificantes, utilizados em máquinas, equipamentos e veículos de propriedade da Contribuinte, e produtos químicos utilizados no tratamento de água – vinculados ao processo de produção na proporção da exportação realizada no exercício fiscalizado” e que o presente lançamento exige o estorno de créditos de igual natureza daqueles examinados pelos Acórdãos nº 17.420/05/1ª e 3.306/07/CE.

Conclui que “o Auto de Infração comporta no mínimo adequação ao conteúdo dos Acórdãos nº 17/420/05/1ª e 3.306/07/CE, para excluir as exigências dos créditos de ICMS autorizados na proporção das exportações”.

Não é o caso, entretanto, de aplicação do disposto no art. 60-A da CLTA/MG (já revogada) ou do art. 95 do atual Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA/MG (competência exclusiva das autoridades mencionadas nos dispositivos), mesmo porque a própria Delegada Fiscal da repartição formadora do processo conferiu validade formal ao presente Auto de Infração ao assiná-lo juntamente com o Fiscal autuante (fl. 03).

Além disso, as decisões deste E. Conselho não possuem eficácia normativa, surtindo efeitos, portanto, somente sobre os casos concretos analisados em cada julgamento.

Cabe salientar que o próprio Conselho já julgou outros processos do mesmo sujeito passivo, envolvendo matérias similares às analisadas nos acórdãos por ele citados, com decisões favoráveis ao Fisco, vale dizer, com **aprovação integral do estorno** de créditos de materiais de uso e consumo, **sem concessão** de créditos de forma proporcional às exportações realizadas.

Saliente-se que o presente lançamento, apesar de tratar de matéria similar (*glosa de créditos relativos a materiais de uso e consumo*), 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 01.000157505-81 (Lançamento em Análise)

- Período fiscalizado: 01/01/04 a 30/09/05 (fl. 13);

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.

Portanto, rejeita-se a prefacial arguida pela Impugnante.

2.Do Mérito

Inicialmente, cumpre consignar que a inclusão da Companhia Vale do Rio Doce no polo passivo da obrigação tributária como Coobrigada, fundamenta-se na documentação acostada às fls. 538/644 – Anexo 7, a qual comprova a incorporação da Minerações Brasileiras Reunidas S/A – MBR, ora Autuada, por aquela empresa.

Versa a presente autuação sobre aproveitamento indevido e extemporâneo de créditos de ICMS, nos meses de janeiro de 2004 a setembro de 2005, referentes a aquisições de materiais de uso e consumo empregados fora da linha principal da produção e de bens alheios à atividade do estabelecimento.

As exigências fiscais referem-se ao ICMS devido, apurado mediante recomposição da conta gráfica, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada, esta última capitulada no artigo 55, XXVI da Lei nº. 6.763/75.

Os créditos glosados pelo Fisco foram separados em dois grupos, quais sejam:

a) Anexo III – “Demonstrativo Mensal das Parcelas do Crédito Aproveitado Indevidamente Referente ao Ativo Imobilizado” (fls. 33/52):

Refere-se à glosa de créditos (*parcelas apropriadas extemporaneamente*) vinculados a bens classificados pela empresa como integrantes do seu ativo imobilizado, mas que foram considerados pelo Fisco como alheios à atividade do estabelecimento ou materiais de uso e consumo.

Os valores glosados foram consolidados na “Planilha 1” acostada à fl. 35, cujos dados foram extraídos das planilhas nºs “2” a “6”, entregues ao Fisco pela própria Impugnante.

Ressalte-se que, em relação às planilhas nºs “2”, “3” e “6”, a Impugnante sequer identificou os bens que estariam vinculados aos créditos apropriados, apesar de ter sido intimada pelo Fisco a fazer a referida vinculação (intimação à fl. 34).

No tocante aos produtos listados nas planilhas nºs “4-A” e “5-A”, cabem as seguintes observações:

- Existem produtos cuja descrição se refere, claramente, a bens alheios à atividade do estabelecimento ou utilizados na manutenção industrial (bens alheios ou destinados ao uso e consumo do estabelecimento), tais como: “Luminária Poste”, “Rádio Moldem”, “Extintor”, “Bloco Concreto”, “Sirene Bitonal”, “Sirene Eletrônica”, “Roçadeira Lateral”, “Fechadura Elet. Transformador”, “Lavadora Jacto”, “Macaco Hidráulico”, “Conj. Fixação e Lustração”, “Controlador Temperatura”, “Telha Galvanizada”, “Semáforo C/Suporte”, “Sinaleiro”, “Globo Iluminação”, “Cabo P/Sirene”, “Cabo Telefônico”, “Poste”, “Peças e Partes Escavadeira”, “Pneu Radial”, “Rolamento”,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

“Cimento Argamassa”, “Caixa D’água”, “Telefone”, “Areia Lavada”, “Telha”, “Brita I”, “Motor Partida”, “Bomba Pneumática”, etc.;

- Quanto aos demais bens, apesar dos de 2 (dois) interlocutórios a ela dirigidos, a Impugnante não trouxe aos autos as informações necessárias (local de utilização, atividade desenvolvida no local, função desempenhada pelo bem, etc.) que pudessem caracterizá-los como integrantes do ativo imobilizado vinculados à produção industrial;
- Na perícia realizada, nenhum bem citado nas planilhas acima teve o seu crédito legitimado pelo Perito Oficial.

b) Anexo IV – “Estorno de Créditos Extemporâneos Ref. a Material de Uso e Consumo” (fls. 56/461):

Refere-se à glosa de créditos extemporâneos de ICMS, vinculados a mercadorias consideradas pela Impugnante como “produtos intermediários”, classificados pelo Fisco como materiais de uso e consumo, uma vez que utilizados em linhas marginais de produção, isto é, fora da linha central de produção.

Os produtos listados às fls. 56/461, **exceção feita àqueles que serão citados 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 **imediate** 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

As **partes e peças objeto da autuação** 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.

...” (G.N.)

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, 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, 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."

2.1. Da Prova Pericial:

Quanto ao deferimento pela 2ª Câmara da prova pericial, requerida pela impugnante, foram formulados os seguintes quesitos:

- 1)** descreva minuciosamente o processo produtivo da Autuada desde a lavra, passando pelo transporte do minério, até o processo de beneficiamento, esclarecendo a função das máquinas e dos equipamentos utilizados, relacionando-os com as mercadorias cujos créditos de ICMS foram estornados, ainda que de forma superficial;
- 2)** informe para cada um dos itens cujos créditos foram estornados, separando em planilhas de "materiais de uso/consumo" e "ativo permanente alheio à atividade do estabelecimento": nota fiscal, data, descrição do produto/bem, valor unitário, valor total, contabilização, local de aplicação, função, vida útil (se for parte ou peça, de equipamento ou máquina, informar a função desta máquina ou equipamento na atividade da empresa).

Da análise do "Relatório Pericial" acostado às fls. 3.716/4.056 (*laudo e anexos*), verifica-se que a pericia realizada atingiu plenamente aos anseios da E. 2ª Câmara de Julgamento, o que será demonstrado nos tópicos que se seguem.

Nos termos relatados às fls. 3.866/3.868, para averiguação da legitimidade dos créditos apropriados pela Impugnante, o Perito Oficial seguiu a seguinte metodologia, *verbis*:

"A presente 'Pesquisa de Campo' foi elaborada com o objetivo de conhecer as minas, os complexos industriais e todas as demais instalações do contribuinte, levando em conta que este PTA e o outro (01.156294.04) se referem ao mesmo contribuinte, mesmos locais e mesma matéria. Serviu ainda para

conhecer todo o processo de lavra, deslocamento, beneficiamento e estoque, bem como outras atividades alheias ao processo e todos os itens relacionados na presente peça fiscal e classificados pelo Perito segundo sua função e aplicação, seja na linha principal de produção, seja na linha marginal ou alheia ao processo de produção.

Como norteador da pesquisa utilizei o seguinte critério:

[...]

PTA: 01.156294-04

01.157505-81

Conceitos para classificação de itens de Perícia:

S = sim, crédito possível

Hipóteses: matéria prima, material intermediário, itens nominados na legislação

Fontes: IN 1 SLT / 2001

IN 1 SLT / 1986

Resposta à consulta nº 001 de 03/01/2003, da DOET / SEF-MG

Art. 66 do Decreto 43.080/2002-RICMS

N = não, crédito vedado

Hipóteses: uso/ consumo, linha marginal, alheio à linha de produção

Fontes: IN DLT/SEF nº 01/1998

Parecer DOET/ SLT nº 002/2003

Art. 70 do Decreto 43.080/2002- RICMS

A fim de elaborar a verificação da aplicação e função dos itens contidos nos arquivos da peça fiscal, foi feita uma criteriosa análise dos itens a serem pesquisados, e em face de enorme banco de dados, aproximadamente 27.000 (vinte e sete mil) itens neste PTA e 6.280 (seis mil, duzentos e oitenta) no outro PTA (01.156294-04), a princípio expurgamos aqueles produtos de fácil reconhecimento como: eletrodo, oxigênio, nitrogênio, argônio, correia, alarme, maçarico, alavanca, bateria, pneu, alternador, amortecedor, filtro, lona de freio, mangueira, retentor e ferramentas em geral; também foram expurgados os de uso geral, tais como: interruptor, arruela, junta, abraçadeira, kit's em geral, parafuso, filtro, porca, fusível, acoplamento, adaptador, anel, terminal, bucha, cabo, chapa laminada, rolamento e viga U. Estes produtos entre outros, nos dois PTA representam a maior distribuição de

frequência nos respectivos bancos de dados (algo acima de 70%). Assim, seguindo a determinação da decisão do Conselho de Contribuintes em seu quesito nº1 '...esclarecendo a função das máquinas e dos equipamentos utilizados, relacionando-os com as mercadorias cujos créditos de ICMS foram estornados, **ainda que de forma superficial...**' (grifo nosso); a grosso modo, para a fórmula $27.000 \text{ itens} \times 30\%$ (universo a pesquisar) = 8.100 itens neste PTA e $6280 \times 30\% = 1884$ no outro PTA (01.156294-04) estabeleci uma amostra representativa de 283 itens pesquisados cuja relação estatística é de $283/8100 = 3,49$ (três, quarenta e nove por cento) neste PTA e $283/1884 = 14,26\%$ (quatorze, vinte e seis por cento) no outro PTA, percentuais estes aceitos pela maioria dos modelos estatísticos para confirmar a representatividade da amostra. É bom frisar que vários itens pertencem aos 2 PTA e em cada PTA existem os itens que têm desde uma ocorrência a outros com dezenas de ocorrências (quantas vezes foi relacionado), basta confirmar no Arquivo Modificado Sequencial (**doc. X**) em anexo.

Além da amostra representativa, pude visualizar com muita clareza as linhas de produção direta (lavra, desmonte, movimentação, beneficiamento e estoques-pilhas) e outras atividades do contribuinte, nas viagens efetuadas, conforme Atestados de Visita (**doc. II**), aos seguintes locais:

Vista Geral de todas as Minas – 1 vez

Complexos Industriais, Britagens Primárias e demais instalações:

- . Capitão do Mato- 2 vezes
- . Jangada – 1 vez
- . Mutuca – 2 vezes
- . Pico- 3 vezes
- . Tamanduá- 2 vezes
- . Vargem Grande- 2 vezes

Da forma da pesquisa:

Em cada visita, acompanhado do Assistente de Perícia do Fisco e do representante da área tributária do contribuinte, nos reportávamos ao gerente geral da área, o qual convocava os responsáveis por cada unidade (mina, complexo industrial, almoxarifado-armazém, oficina, e se existente outra unidade como laboratório), nesta reunião prévia era estabelecido o que iríamos pesquisar e dentro do possível fotografar utilizando etiquetas de identificação, também

perguntávamos a todos responsáveis pelo nome dos produtos a qual área pertencia e onde era aplicado;

[...]

Para registrar a pesquisa elaborei os seguintes anexos:

. Planilha 'SIM' (**doc. VI**) = reflete o conceito retro citado, com direito a crédito, de cada item pesquisado, o qual tem pelo menos 1 (uma) ocorrência em seu banco de dados correspondente podendo pertencer a outros arquivos deste e do outro PTA em tela. A relação desta planilha contém o n° da etiqueta (n° sequencial, nome e PTA) em que foi pesquisado e sua posição correspondente no outro PTA, algum item não tem correspondência em outro PTA. Alguns itens não foram possíveis fotografar, seja por que não existissem no momento, seja por que estavam localizados em ambiente blindado ou dentro da linha de produção ou outra área, sem condição de visualizar. Porém a informação do responsável da área foi importante para determinar sua função e consequente classificação.

. Fotos 'SIM' (**doc. VII**) = contem todos os itens da Planilha 'SIM' fotografados.

. Planilha 'NÃO' (**doc. VIII**) = para a classificação 'NÃO', sem direito a crédito, foi usada a mesma sistemática da Planilha "SIM".

. Fotos 'NÃO' (**doc. IX**) = contem todos itens da Planilha 'NÃO' fotografados.

. Arquivo Modificado 'SEQUENCIAL' (**doc. X**) = contém DVD com registro MD5 com os arquivos originais do PTA 01.157505.81, acrescidos das colunas 'Sequência' (numerado de 1 até o último item de cada arquivo) e 'Classificação da Perícia' (SIM ou NÃO)."

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 utilizadas na manutenção industrial (*manutenção de máquinas, aparelhos, equipamentos, veículos, redes hidráulica, elétrica, etc.*), que **não** desenvolvem atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção e/ou **não** mantêm contato físico com o minério.

A título de exemplo, podem ser citados os produtos ou bens utilizados nas seguintes áreas, dentre outras:

- **Automóvel Volkswagen:** "Aditivo Radiador, Graxa, Tampa", "Aditivo Radiador, Vareta de Óleo", "Alternador", "Lâmpada", "Lâmpada Farol", "Lâmpada, Farol, Bucha, Suporte", "Lâmpada, Palheta, Lona de Freio", "Vela de Ignição", "Barra de Direção", etc.;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- **Bombas:** “Bobina”, “Caixa de Rolamento”, “Cartucho”, “Chaveta”, “Conexão”, “Corpo de Válvula”, “Estator”, “Rotor”, “Mancal”, etc.;
- **Caminhonetes (Ford, GM, etc.):** “Amortecedor”, “Farol Aux”, “Farol de M”, “Anel de Vedação”, “Jg Pastilha”, “Calota”, “Mangueira”, “Câmara de Ar”, “Batente”, “Mangueira Água de Radiador”, “Mangueira Alta Pressão”, “Mangueira Alimentação do Ar”, “Mangueira Cil. Freio”, “Mangueira Comb.”, “Anel”, “Coxim”, “Braçadeira”, etc.;
- **Caminhões (Haulpak, Mercedes, Scania):** “Botão de Comando”, “Compressor Ar”, “Compressor Ar Condicionado”, “Conector”, “Contato”, “Coxim”, “Fixador”, “Indicador Remoto”, “Isolador Elétrico”, “Luva”, “Luva do Eixo”, “Maçaneta”, “Palheta”, “Platô Embreagem”, “Resistor”, “Volante”, etc.;
- **Caminhões Pátio:** Pneu;
- **Carregadeiras:** “Adaptador”, “Adaptador de Bronze”, “Interruptor”, “Interruptor Embreagem”, “Interruptor Articulação”, “Interruptor Bipolar Acionamento”, “Interruptor Cotovelo Alavanca”, “Interruptor Cotovelo Lona Freio”, “Interruptor Grampo”, etc.;
- **Compressor:** “Tirante”;
- **Empilhadeira:** “Almofada”, “Cabo”, “Cabo Acelerador”, “Cabo Aço”, “Cabo Alumínio”, “Cabo Borracha”, “Cabo C/Conector”, “Cabo de Solda”, “Cabo Elétrico”, “Cruzeta”, “Cruzeta Eixo Cardan”, etc.;
- **Equipamentos de Proteção Individual:** “Respirador”, “Lente Retangular”, “Protetor de Pó”, “Kit Servomaster”, “Lente”, etc.;
- **Escavadeiras:** “Bloco”, “Bloco Contato”, “Bujão”, “Niple”, “Niple Duplo”, “Niple Duplo Ferro Maleável”, “Pistão”, “Pistão Percursor”, “Pistão Válvula Galv.”, etc.;
- **Laboratório:** “Resistência”, “Resistência Para Chapa Térmica”, “Sulfato de Alumínio”, “Hidróxido Ultrapuro”, “Placa Refratária”, “Papel Filtro”, etc.;
- **Lubrificantes:** “Brutus T5”; “Óleo Lubrificante Multiviscoso”, etc.;
- **Manutenção Elétrica:** “Cabo Elétrico”, “Cabo Elétrico C/Conector”, “Cabo PVC”, “Capacitor”, “Conduite”, “Disjuntor”, “Lâmpada”, etc.;
- **Manutenção Veículos Produção:** “Bateria Heliar”, “Bateria”, “Bateria Níquel”;
- **Pá Carregadeiras:** “Cinta”, “Cinta de Poliéster”, “Pneus”, etc.;
- **Pátio:** “Placa Sinalizadora/Segurança”;
- **Tratores:** “Rolete”, “Rolete Simples”, “Óleo Lubrificante”, “Óleo Mineral”, “Protetor de Câmara Ar 9.00-20”, “Sapata de Freio”, etc.;
- **Vedação em Equipamentos Pneumáticos e Hidráulicos:** “Gaxeta”, “Gaxeta Amianto Grafitada”, “Gaxeta Borracha”, “Gaxeta Intergax”, “Gaxeta em PCS”, etc.;
- **Veículos de Apoio/Apoio à Produção:** Câmaras de Ar e Pneus;
- **Via Férrea:** Trilhos;

- **Partes e Peças Diversas Utilizadas na Manutenção/Reparos (Manutenção de Máquinas, Aparelhos, Equipamentos, Veículos, Redes Hidráulica, Elétrica, etc.):** Outras *Partes e Peças de Bombas, Compressores, Britadores, Caminhões, Carregadeiras, Escavadeiras, Tratores, Veículos Diversos, Retomadora de Minério, Perfuratrizes, Peneiras, Filtros, Sistemas Elétricos, Hidráulicos e de Segurança, Subestação, Materiais de Lubrificação, Oxicorte e Soldagem, etc. (ver CD à fl. 4. 028)*

Além disso, grande parte dos créditos foi apropriada de forma proporcional às exportações, o que pode ser observado através da coluna intitulada “Perc Exp %”, da planilha de fls. 59/75, 78/121, 127/160, 164/197, etc.

Tal fato, aliado à afirmação preliminar da Impugnante de que “*o Auto de Infração comporta no mínimo adequação ao conteúdo dos Acórdãos nº 17/420/05/1ª e 3.306/07/CE, para excluir as exigências dos créditos de ICMS autorizados na proporção das exportações*”, reforça ainda mais o entendimento de que as mercadorias objeto da autuação são materiais de uso e consumo, sem direito a créditos de ICMS, exceção feita aos produtos mencionados no tópico abaixo.

- **Dos Produtos Classificados como Intermediários:**

Os produtos classificados pelo I. Perito Oficial como “produtos intermediários”, gerando, portanto, **direito a créditos do ICMS**, estão listados no ANEXO I deste parecer, cujos dados foram extraídos da “Planilha – SIM” acostada à fl. 3.870.

Maiores detalhes sobre os referidos produtos podem ser obtidos através da mídia eletrônica de fl. 4.028 (nº sequencial adotado pelo Perito, nº da nota fiscal, emitente, local de aplicação, etc.).

Os produtos em questão foram classificados como “intermediários”, nos termos do inciso V da Instrução Normativa nº. 01/86, por serem partes e peças que ***desenvolvem atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção, em contacto físico com o minério.***

Instrução Normativa nº. 01/86

“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.”

Assim sendo, devem ser canceladas as exigências relativas aos produtos listados no referido ANEXO I.

2.2. Dos Argumentos da Impugnante Quanto à Perícia:

A Impugnante contesta as conclusões do laudo pericial utilizando, em síntese, os seguintes argumentos, *verbis* (fls. 4.110/4.111 e 4.116 e ss.):

“...

O trabalho resultou na emissão do Laudo Pericial (fls. 3857/...), no qual por amostragem, relaciona lista de itens S (sim) e N (não) para fins de crédito de ICMS, acompanhada de arquivo modificado indicado na fl. 4028...

[...]

Data vênua, em que pese o trabalho fiscal desenvolvido, a Contribuinte discorda do laudo pericial no tocante aos materiais classificados como “N” (sem direito a créditos de ICMS), vejamos:

[...]

Quanto à pesquisa de campo, embora o douto perito tenha visitado 13 (treze) vezes os estabelecimentos, a Contribuinte não identificou clareza no trabalho fiscal no critério de classificação, que relaciona os materiais ‘S’ (com direito ao crédito de ICMS) e ‘N’ (sem direito ao crédito de ICMS).

Na análise do trabalho verifica-se se ocupou de analisar uma infinidade de itens, porém, muitas vezes sem qualquer relevância no contexto final do crédito de ICMS, por exemplo, ‘almofadas haupak’, cujo valor total das notas fiscais não totalizam mais de R\$ 4.000,00 – PTA nº 01.000157505-81.

Via de consequência, em função do montante dos materiais – aproximadamente 27.000 (vinte e sete mil) itens – coube à Contribuinte trilhar caminho que pudesse informar de forma clara e segura aos doutos julgadores, a finalidade de um parafuso, uma porca, uma bomba, etc., onde residem as dúvidas quanto à finalidade e à utilização do processo industrial.

Para isso, a Contribuinte promoveu a consolidação dos documentos fiscais, classificando-os por (i) fornecedores e (ii) materiais.

A análise do fornecedor torna compreensível a aplicação dos materiais, porque a maior parte se destaca pelo fornecimento de equipamentos, partes e

peças de utilização exclusiva no seguimento de mineração, nas seguintes fases: ...

[...]

Com base nesses parâmetros levantados, a Contribuinte entende que fica mais fácil compreender a utilização até mesmo dos itens de menor relevância, como é o caso das 'almofadas haupak', que são utilizados em caminhões denominados fora de estrada, vejamos:

In casu, não há dúvida de que os materiais adquiridos são consumidos na lavra, na movimentação do material e no beneficiamento, especialmente naqueles casos de fornecedores do seguimento de mineração, que destacamos:...

Constata-se que esses materiais são considerados produtos INTERMEDIÁRIOS à luz da Instrução Normativa SLT nº 01/2.001, uma vez que são utilizados na atividade de mineração.

[...]

A perícia cuidou apenas de ratificar o trabalho fiscal que deu origem ao Auto de Infração, contudo, não comprovou que os bens do ativo imobilizado são alheios à atividade da Contribuinte a partir da análise da escrituração dos bens do ativo imobilizado, que se salienta, segue os preceitos contidos na Legislação Federal (art. 183, § 2º da Lei nº 6.404/1976) e Legislação Fiscal (arts. 305 e 325 do RIR/1999)

[...]

A Contribuinte entende, assim, que não há que se suscitar dúvidas quanto à classificação dos itens da Planilha A (fls. 39 a 45) como ATIVO IMOBILIZADO.

...”

Saliente-se, inicialmente, que **não** se discute se os materiais objeto da autuação são utilizados no segmento de mineração. O que se afirma é que estes se caracterizam como materiais de uso e consumo, sem direito a crédito do ICMS, nos termos da legislação vigente, exceção feita àqueles classificados como “produtos intermediários” pelo Perito Oficial.

A “consolidação” feita pela Impugnante, agrupando documentos fiscais por (i) fornecedores e (ii) materiais (fls. 4.132/4.156) não se presta para refutar as conclusões do laudo pericial, pois **não** especifica, por item de documentos fiscal, o local de aplicação e a função desempenhada por cada item de mercadoria, dentre outras informações necessárias para uma correta classificação fiscal (intermediários ou materiais de uso e consumo).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

De toda forma, diante dos demais argumentos reproduzidos acima, a Assessoria do CC/MG exarou o interlocutório de fls. 4.162/4.165, para que a Impugnante pudesse rechaçar, de forma objetiva, o laudo pericial apresentado, apontando e comprovando quais os bens que deveriam ser considerados como “intermediários” ou integrantes do ativo permanente, não alheios à sua atividade, *verbis*:

Interlocutório

“Considerando-se que a prova pericial relativas aos PTAs n.º. 01.000157505-81 e 01.000156294-04 foi efetuada por “amostragem”, não abrangendo, portanto, todos os produtos autuados nos referidos processos;

Considerando-se a afirmação dessa empresa de que a perícia em questão, apesar de um número elevado de itens analisados, teria examinado produtos sem relevância significativa no crédito tributário (fl. 4.116);

Considerando-se que, no intuito de demonstrar sua afirmação, essa empresa anexou aos autos listagens de seus principais fornecedores e de materiais por eles fornecidos (“Lista Consolidada de Fornecedores” e “Lista Consolidada de Materiais” – fls. 4.141/4.156), sem apresentar, porém, listagem com **descrição individualizada** dos produtos que a perícia não teria apreciado;

Considerando-se que essa empresa discorda da conclusão do Laudo Pericial no tocante aos produtos classificados pelo Perito como “sem direito a crédito de ICMS” (Planilha “Não”), mas não apresentou **elementos objetivos** que retratassem sua discordância;

Considerando-se que no PTA n.º. 01.000156294-04 consta o entendimento dessa empresa de que a perícia realizada deveria ter dado especial enfoque aos materiais de uso e consumo utilizados na industrialização de produtos destinados à **exportação**, cujos créditos, em sua visão, seriam passíveis de apropriação de forma proporcional às exportações realizadas (Acórdão n.º. 17.420/05/1ª - Perícia do PTA n.º. 01.000144155-83);

Considerando-se, porém, que esses produtos também não foram apontados de forma objetiva por essa empresa;

Considerando-se, ainda, que para uma eventual revisão ou complementação do Laudo Pericial as informações acima relatadas são imprescindíveis;

Considerando-se, por fim, que os prazos previstos nos artigos 16 e 157, § 2º, ambos do RPTA/MG, podem ser

insuficientes para o cumprimento das medidas a seguir solicitadas;

Decide a Assessoria do CC/MG, no exercício da competência estatuída nos artigos 146 e 147, do mesmo diploma legal e com fulcro na Deliberação nº. 04/08 do Conselho Pleno do CC/MG, exarar *Despacho Interlocutório* para que o Sujeito Passivo, no **prazo de 30 (trinta) dias**, cumpra o abaixo solicitado:

De acordo com os documentos acostados aos autos do PTA nº. 01.000156294-04, **essa empresa classificou** como “produtos intermediários”, dentre os bens que tiveram seus créditos glosados pelo Fisco, os materiais listados no Quadro I, em anexo, classificação esta **parcialmente acatada pelo Perito Oficial**, conforme demonstrado no referido quadro.

Por outro lado, os bens listados no Quadro II, também em anexo, foram identificados por essa empresa como integrantes de seu ativo imobilizado.

Diante disso, favor providenciar o que se segue:

1. Quanto aos “Produtos Intermediários” (Quadro I, em anexo):

Para cada um dos produtos listados no Quadro I, em anexo, observadas as Instruções Normativas nº. 01/1986 e 01/2001, favor esclarecer o que se segue:

- 1.1.** Trata-se de produto individualizado?
- 1.2.** É utilizado na linha central de produção (*extração ou beneficiamento do minério*)?
- 1.3.** Tem caráter de indiscutível essencialidade na obtenção do novo produto ou na extração do minério?
- 1.4.** Integra-se ao produto final ou se consome imediata e integralmente no curso da extração ou da industrialização do minério?
- 1.5.** Trata-se de ferramenta, instrumento ou utensílio?
- 1.6.** Tratando-se de parte ou peça de máquina, aparelho ou equipamento, exerce atuação particularizada, essencial e específica, em contato físico com o produto que se industrializa, importando 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 a implementa ou a contém?

Sendo positivas as respostas, no todo ou em parte, favor justificá-las.

Caso existam, na visão dessa empresa, outros produtos intermediários que não estejam listados no Quadro I,

em anexo, favor **identificá-los de forma objetiva**, prestando os esclarecimentos solicitados nos itens “1.1” a “1.6”, acima.

2. Quanto aos bens do ativo imobilizado (Quadro II, em anexo):

Quanto aos bens considerados como integrantes do ativo imobilizado, favor informar:

2.1. Valor unitário do bem adquirido;

2.2. Vida útil;

2.3. Local de sua utilização, atividade desenvolvida no local e a função desempenhada pelo bem imobilizado;

2.4. Qual a justificativa técnica para classificação dos seguintes produtos como pertencentes ao ativo imobilizado: “parafuso”, “parafuso allen”, “parafuso allen c/cabeça”, “parafuso cabeça chata”, “parafuso cabeça chata fenda”, “parafuso cabeça quadrada”, “parafuso cabeça sext” e “parafuso especial”, dente outros?

Caso existam outros bens do ativo imobilizado que não estejam listados no Quadro II, em anexo, favor **identificá-los de forma objetiva**, prestando os esclarecimentos solicitados nos itens “2.1” a “2.3”, acima.

...”

Em resposta, a Impugnante esclareceu, inicialmente, que os itens relacionados nos Quadros I e II anexados ao interlocutório referiam-se exclusivamente aos créditos glosados no PTA nº. 01.000156294-04.

Quanto às demais solicitações, a Impugnante limitou-se a ratificar suas afirmações de que *“quando da resposta à perícia, apresentou 02 (duas) planilhas sintéticas, que classificam os créditos por (i) fornecedores e (ii) materiais, evidenciando se tratar de mercadorias utilizadas na atividade de mineração nas fases de prospecção, exploração, desenvolvimento, lavra, beneficiamento e tratamento do minério”*, mas não trouxe aos autos informações que permitissem a conclusão por ela defendida.

Cabe registrar que as mercadorias relacionadas no Quadro II anexado ao interlocutório, ao contrário do alegado pela Impugnante, constam no presente processo. As relativas ao Anexo I realmente se referiam ao PTA nº 01.000156294-04, mas a sua inclusão no despacho ocorreu em função de a perícia ter sido única para os dois processos.

De toda forma, para que não houvesse qualquer prejuízo à Impugnante, a Assessoria do CC/MG exarou novo interlocutório (retificado e aditado – fls. 4.219/4.221), contendo, em síntese, as mesmas solicitações do anterior, porém mais uma vez a Impugnante **não** trouxe aos autos as informações solicitadas, **por item de**

documento fiscal, com especificação detalhada do local e da forma de aplicação e a função desempenhada por cada item.

A Impugnante limitou-se a afirmar que *“com as informações trazidas pela Contribuinte, observa-se que há produtos com atuação particularizada, mas, a maior parte dos produtos adquiridos são partes e peças de máquina, aparelho ou equipamento, que desenvolvem atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção”*, que ensejariam direito a crédito do ICMS, nos termos do inciso V da IN 01/86, **argumento já refutado** nos tópicos anteriores deste parecer, exceto em relação aos produtos classificados como intermediários, que são justamente as partes e peças que desenvolvem atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção.

Com relação ao imobilizado, a Impugnante esclareceu que os bens adquiridos eram, inicialmente, registrados nas contas dos almoxarifados, com base nas notas fiscais recebidas dos fornecedores.

De acordo com a explicação da Impugnante, *“na atividade de mineração por regra a industrialização/montagem de um bem do ativo permanente pode ser realizada em meses ou até anos, diferentemente de outros seguimentos que é possível a aquisição de bem do ativo permanente pronto e acabado”*.

Segundo sua afirmação, *“durante esse período (meses/anos), todos os insumos adquiridos ou requisitados do almoxarifado são alocados para o centro de custo do bem e lançados na conta contábil do ativo imobilizado em operação”*.

Conclui que *“a análise individualizada de um item pode levar a compreensão equivocada de este item não seria um bem do ATIVO PERMANENTE ou alheio á atividade, porque essa condição ter que ser examinada concomitantemente com lançamentos contábeis da Contribuinte...”*

Cabe destacar, inicialmente, que os bens classificados como pertencentes ao imobilizado da empresa e que foram objeto da presente atuação (ver tópico “3-a”) **não** possuem a característica citada pela Impugnante, qual seja, **não** se referem a partes e peças que resultam em um bem do ativo individualizado, após processo de montagem.

Cabe destacar, ainda, que a Impugnante não trouxe aos autos as informações solicitadas no item “2” do interlocutório de fls. 4.219/4.221, especialmente os relativos aos subitens “2.3” e “2.4”, necessários para a comprovação de suas próprias afirmações.

“2. Quanto aos bens do ativo imobilizado (CD – Fl. 4.200):

Caso existam bens considerados como integrantes do ativo imobilizado, favor informar:

2.1. Valor unitário do bem adquirido;

2.2. Vida útil;

2.3. Local de sua utilização, atividade desenvolvida no local e a função desempenhada pelo bem imobilizado;

2.4. Tratando-se de peça de bem do imobilizado:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- Informar o valor unitário de aquisição e a periodicidade da reposição das peças (vida útil);
- Demonstrar, contabilmente, que a reposição das peças aumenta o tempo de vida útil do bem, em prazo superior a um ano.”

Vale lembrar que, no que se refere ao ativo imobilizado, o direito ao crédito se dá em relação àqueles bens que, além de imobilizados, têm por finalidade a utilização efetiva e específica na atividade relacionada à tributação do ICMS (vinculação à produção industrial), o mesmo acontecendo com as partes e peças, quando equiparadas a bens do ativo.

No entanto, conforme já afirmado, a Impugnante não trouxe aos autos informações que pudessem contraditar as conclusões do laudo pericial, pois não informou o local de utilização, a atividade desenvolvida no local e a função desempenhada pelo bem imobilizado e, com relação às partes peças equiparáveis a bens do ativo, não demonstrou, contabilmente, que a reposição das peças aumenta o tempo de vida útil do bem, em prazo superior a um ano.

2.3. 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

LEI COMPLEMENTAR Nº 87, DE 1996, NÃO TRATAM DA 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 INAUGURAIS, 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

INTITULAMOS 'DISCIPLINAMENTO DO INCISO II DO § 2º DO ART. 155'.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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).

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* (CONFIRAR-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 deste Título, será abatido, sob a forma de crédito, do imposto incidente nas operações ou nas prestações realizadas no período, desde que a elas vinculado, o valor do ICMS correspondente:

(...)

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

AS REDAÇÕES, NA FORMA QUE AS COMPREENDEMOS, SERIAM AS SEGUINTEs, 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):

Art. 70 - 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 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:

Art. 70 - 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, OBTIVAMENTE, 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 CONCEBER 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", 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*".

2.4. 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(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:

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 n.º 6.763/75) c/c a Resolução n.º 2.880/97.”

2.5. Dos argumentos da Impugnante em virtude do Princípio da Eventualidade:

A Impugnante discorda do valor das multas, imputando-as confiscatórias e, portanto, contrárias a princípios jurídicos e ao Código de Defesa do Contribuinte (Lei n.º 13.515/2000).

De igual modo, ataca o emprego da taxa SELIC, a título de juros moratórios, sob crítica de que ela opera em ofensa aos artigos 97, inciso II e 161, § 1.º do Código Tributário Nacional.

Todavia, mesmo levando-se em conta o considerável valor das Multas Isoladas e de Revalidação impostas, o Fisco as aplicou alicerçado na Lei.

No mesmo diapasão, a incidência dos juros moratórios com emprego dos índices da SELIC resulta de disposição legal (artigo 226 da Lei n.º 6763/75) c/c a Resolução n.º 2880/97.

Prescindível comento à matéria, face ao artigo 110, inciso I, do RPTA/MG, que afasta do órgão julgador administrativo a competência para “a declaração de inconstitucionalidade ou negativa de aplicação de lei, decreto ou ato normativo...”.

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 do parecer

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

da Assessoria, para: 1) excluir as exigências relativas aos produtos classificados pelo Perito como "intermediários"; 2) excluir os juros e multas, sobre as exigências relativas ao material de uso e consumo utilizado no processo produtivo da Autuada, considerando-se a proporcionalidade das exportações realizadas até a data de 13/08/07, nos termos do art. 100, inciso III, parágrafo único do CTN, 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, 26 de abril de 2012.

**Maria de Lourdes Medeiros
Presidente**

**Fernando Luiz Saldanha
Relator**