

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.570/12/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000172542-20
Impugnação: 40.010131145-65
Impugnante: Usinas Siderúrgicas de Minas Gerais S/A - USIMINAS
IE: 313002022.01-20
Proc. S. Passivo: Rodolfo de Lima Gropen/Outro(s)
Origem: DF/Ipatinga

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - MATERIAL DE USO E CONSUMO – Constatado o recolhimento a menor do ICMS decorrente de aproveitamento indevido de créditos de ICMS provenientes de aquisições de materiais destinados ao uso ou consumo do estabelecimento, os quais não se caracterizam como produtos intermediários, nos termos do art. 66, inciso V da Parte Geral do RICMS/02. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, todos da Lei nº 6.763/75. Infração caracterizada em parte, nos termos do art. 70, inciso III da Parte Geral do RICMS/02. Entretanto, devem ser excluídas as exigências fiscais relativas aos itens classificados como produtos intermediários, bem como os juros e multas sobre as exigências relativas às entradas de materiais de uso e consumo realizadas até 13/08/07, utilizados no processo produtivo, na proporção das saídas destinadas ao exterior em relação às saídas totais do estabelecimento, com base no parágrafo único do art. 100 do CTN.

ALÍQUOTA DE ICMS - DIFERENCIAL - MATERIAL DE USO E CONSUMO - OPERAÇÃO INTERESTADUAL. Constatada a falta de recolhimento do imposto resultante da aplicação do percentual relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual pelas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas a uso e consumo, nos termos do art. 6º, inciso II e art. 12, § 2º da Lei nº 6.763/75 e art. 42, § 1º do RICMS/02. Exigências fiscais de ICMS e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75. Entretanto, devem ser excluídas as exigências relativas aos materiais classificados como produtos intermediários.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

Da Autuação

Trata, a autuação, de recolhimento a menor de ICMS, no período de 01/01/06 a 31/12/07, em decorrência de apropriação indevida de créditos de ICMS referentes às aquisições de materiais de uso e consumo, bem como pelo não recolhimento da diferença de alíquota nas aquisições interestaduais desses materiais.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 534/557, requerendo, ao final, a sua procedência.

A Taxa de Expediente é recolhida conforme DAE de fls. 713 dos autos.

Da Manifestação Fiscal

O Fisco, em manifestação de fls. 719/737, refuta as alegações da defesa e requer a procedência do lançamento.

Do Parecer da Assessoria

A Assessoria do CCMG, às fls. 740/764, apresenta parecer de mérito, opinando, em preliminar, pelo indeferimento do pedido de realização de prova pericial e, no mérito, pela procedência parcial do lançamento para excluir as exigências relativas: a) ao período de 01/01/06 a 27/12/06, em face da decadência de que trata o § 4º do art. 150 do CTN; b) aos seguintes produtos: pó fluxante, granalhas de aço, escovas de limpeza, soda cáustica líquida e GR RAYON, gás propano, tinta látex PVA branca, tinta para marcação de chapas máquina de lingotamento, giz branco, compostos desengraxantes alcalino e de limpeza e luva cilindro aberta; c) ao diferencial de alíquota em relação aos produtos anteriormente nominados, quando adquiridos em operação interestadual; d) às multas e juros, na proporção das saídas destinadas ao exterior e as saídas totais do estabelecimento, em relação aos demais produtos adquiridos até 14/08/07, voltando os juros a incidir após esta data.

DECISÃO

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

Da Preliminar de Realização de Prova Pericial

A Impugnante requer a realização de prova pericial, apresentando quesitos e indicando assistente técnico (fls. 556).

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

Com efeito, a Autuada carrou, aos autos, as informações contidas na própria peça de defesa, além do quadro de fls. 574/577, fotografias (fls. 608/616) e o fluxograma da produção de fls. 619/622.

Por sua vez, o Fisco, ao elaborar a peça de resistência à Impugnação, relata a utilização dos itens no processo produtivo e elabora o “QUADRO RESUMO

CONTENDO INFORMAÇÕES REFERENTES AOS MATERIAIS AUTUADOS” (fls. 144/147).

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

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

O art. 142 do RPTA, aprovada pelo Decreto nº 44.747/08, assim dispõe:

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

(...)

§ 1º Relativamente ao pedido de perícia do requerente:

I - não será apreciado quando desacompanhado da indicação precisa de quesitos;

II - será indeferido quando o procedimento for:

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

b) de realização impraticável;

c) considerado meramente protelatório.

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

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

Assim, com fulcro no art. 142, § 1º, inciso II, alínea “a” do RPTA, indefere-se o pedido de realização de prova pericial.

Do Mérito

Conforme relatado acima, trata a autuação de recolhimento a menor de ICMS, no período de janeiro de 2006 a dezembro de 2007, em decorrência de apropriação indevida de créditos de ICMS referentes às aquisições de materiais de uso e consumo, bem como pelo não recolhimento da diferença de alíquota nas aquisições interestaduais desses materiais.

Foram exigidos o ICMS, a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, e a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, todos da Lei nº 6.763/75.

Da arguição de decadência

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Numa primeira vertente, pleiteia a Impugnante que seja considerado decaído o direito de lançar relativamente aos fatos geradores ocorridos no período de janeiro a dezembro de 2006, com base no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional - CTN.

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

No entanto, constitui regra geral que ao lançamento de ofício aplica-se a contagem fixada no art. 173, inciso I do CTN.

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

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

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

No mesmo sentido decidiu o Egrégio Superior Tribunal de Justiça ao apreciar o Recurso Especial nº 448.416-SP, sob a relatoria do Ministro Otávio Noronha, cuja ementa assim expressa:

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

1. NA HIPÓTESE EM QUE O RECOLHIMENTO DOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO OCORRE EM DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL E, POR CONSEQUENTE, PROCEDE-SE AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO (CTN, ART. 149), O PRAZO DECADENCIAL DE 5 (CINCO) ANOS, NOS TERMOS DO ART. 173, I, DO CTN, TEM INÍCIO NO PRIMEIRO DIA

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE ESSE LANÇAMENTO (DE OFÍCIO) PODERIA HAVER SIDO REALIZADO.

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

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

Em decisão recente (12/04/12), o STJ voltou a se manifestar pela aplicabilidade do art. 173, inciso I do CTN na hipótese da apuração do ICMS, como decidido no Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 76.977/RS, com a seguinte ementa:

AGRG NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 76.977 – RS (2011/0191109-3)

RELATOR : MINISTRO HUMBERTO MARTINS

EMENTA - TRIBUTÁRIO. CREDITAMENTO INDEVIDO DE ICMS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DA REGRA PREVISTA NO ART. 173, I, DO CTN. PRECEDENTES.

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

2. "NOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, QUANDO OCORRE O RECOLHIMENTO EM DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL, DEVE A AUTORIDADE FISCAL PROCEDER AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO (CTN, ART. 149), INICIANDO-SE O PRAZO DECADENCIAL DE CINCO ANOS NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO FEITO (ART. 173, I, DO CTN)." (RESP 973189/MG, REL. MIN. CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 04/09/2007, DJ 19/09/2007, P. 262).

AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO. DECISÃO UNÂNIME.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Dessa forma, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo ao exercício de 2006 somente expirou em 31/12/11, conforme disposto no inciso I do mencionado art. 173, não ocorrendo a decadência relativamente ao crédito tributário exigido, uma vez que a Autuada foi regularmente intimada da lavratura do Auto de Infração em 27/12/11.

Do Material de Uso e Consumo

Exige o Fisco o estorno de créditos de ICMS vinculados às aquisições de materiais de uso e consumo, relacionados nas planilhas de fls. 24/85 (2006) e 86/142 (2007).

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

Para comprovar sua tese, a Impugnante discorre sobre os principais itens relacionados pelo Fisco, dentre eles: pó fluxante, granalhas de aço, escovas de limpeza, compostos desengraxantes, soda cáustica, gás propano, tintas, giz, tanino, bucha, luva, retalho da correia, óleo hidráulico e carbonato de sódio.

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

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

| Produto | Informação da Autuada | Informação do Fisco |
|-------------------------------|---|---|
| Pó fluxante | Aplicado sobre o aço líquido para isolamento térmico entre o aço e o molde. | A função do pó fluxante é de proteção ao molde evitando que o aço se solde ao molde. |
| Granalhas de aço | Utilizadas para retirada de detritos da superfície do aço laminado. | Jatear a superfície da chapa de aço, eliminando resíduos que prejudicam a continuidade do processo. |
| Carbonato de sódio industrial | Neutralizar resíduos industriais potencialmente poluidores, para que a água possa ser devolvida à natureza. | Neutralização do ácido contido no alcatrão (carbonato pó) e efetuar correção do PH do efluente carboquímico utilizado no processo das coquearias (carbonato solução). |
| Gás propano | Combustível que alimenta os equipamentos que realizam a escarfagem. | Utilizado na área de escarfagem, para retirada das trincas das chapas de aço, para prosseguimento do processo. |
| Tanino | Tratamento da água no lingotamento contínuo. | Utilizado em área marginal, o tanino é aplicado no Centro de Recirculação, não entrando em contato com o aço. |
| Giz branco | Marcação de bobinas de aço no laminador para rastreamento interno do produto e auxiliar o desbobinamento. | Marcação dos produtos, para verificar se há desvio de alinhamento no enrolamento da bobina de aço. |

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

| | | |
|--|--|--|
| Tinta base grafite; tinta base magnésita e tinta solúvel álcool grafite. | Pintura de molde na fundição. | Identificação dos produtos, mas sem caracterizar-se como embalagem. |
| Tintas látex PVA branca | Marcação de chapas para identificação do produto e do cliente, traçar linha de corte e permitir rastreamento do produto. | Utilizada na marcação de chapas para orientar o corte a ser feito pelas tesouras e facilitar a visualização do operador da ponte. |
| Tinta marcação de placas | Marcação de placas após sair do lingotamento contínuo, para rastreamento interno. | Marcação de peças e equipamentos de oficinas. |
| Compostos desengraxantes | Remoção de resíduo de óleo da superfície das chapas de aço. | Remoção de resíduo de óleo da superfície das chapas de aço para a continuidade do processo. |
| Soda cáustica GR RAYON | Equilibrar PH da solução de limpeza eletrolítica da superfície da chapa. | Remover resíduo da superfície das chapas de aço. |
| Escovas de limpeza | Limpeza da superfície do produto laminado. | Limpeza da superfície do produto laminado para continuidade do processo. |
| Soda cáustica líquida | Limpeza eletrolítica da superfície da chapa. | Remover resíduo da superfície das chapas de aço. |
| Amostra padrão aço | Padrão para calibragem dos equipamentos que farão a análise das especificações químicas das amostras de matérias-primas e do aço líquido durante o processo. | Padrão para calibragem dos equipamentos que farão a análise das especificações químicas das amostras de matérias-primas e do aço líquido durante o processo. |
| Amostrador de aço e coletor de amostra | Recolhimento de amostras de aço líquido. | Recolhimento de amostras de aço líquido. |
| Bucha | Revestir os rolos, em locais em que esses estão danificados visando a absorção de ruídos e proteção das chapas. | Montada no diâmetro externo do rolo redutor da linha de tesoura de chapas grossas, reduzindo o atrito e absorvendo ruídos. |
| Fita impressora | Confecção de etiquetas de marcação dos produtos. | Preenchimento de etiquetas de marcação dos produtos. |
| Luva cilíndrica aberta | Formação de massalote para fundição. | Massolote de fundição, utilizado como isolante térmico na produção de lingote. |
| Óleo hidráulico | Transmissão e ampliação de força em meio hidráulico e lubrificação de peças. | Força motriz na movimentação dos equipamentos e lubrificação. |
| Retalho de correia | Manutenção das correias transportadoras. | Efetuar emendas em partes danificadas da correia transportadora. |
| Solvente automática Máquina | Limpar os bicos injetores de tinta de máquina de pintura. | Limpeza dos bicos spray para evitar o ressecamento da tinta e entupimento dos bicos. |

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

O DIRETOR DA SUPERINTENDÊNCIA DE LEGISLAÇÃO E TRIBUTAÇÃO, no uso da atribuição que lhe é conferida (...), e

considerando que nos termos da legislação em vigor, para efeito de apuração do valor do ICM a pagar, será abatido o imposto incidente nas operações realizadas no período, sob a forma de crédito, dentre outros valores, o valor do imposto correspondente à entrada do produto intermediário;

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

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

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

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

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

RESOLVE:

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

III - 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.

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.

(...) (grifou-se).

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

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

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

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

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

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

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

No tocante às tintas e giz para marcação de chapas, tais produtos devem ser divididos em duas linhas: uma, quando são utilizados para marcação do produto acabado, a fim de facilitar o rastreamento interno, ou para pintura de molde na fundição para evitar a inclusão de areia na peça (tinta marcação de placas, tinta base grafite, tinta base magnésita e tinta solúvel álcool grafite); outra, quando utilizados na linha de fabricação, em que o produto ainda se encontra em fase de elaboração ou correção (giz branco e tinta látex PVA branca).

No primeiro caso, caracterizam-se como material de uso e consumo, pois independentemente da necessidade e serventia, são aplicadas antes do início da produção, em área marginal, uma vez que são aplicadas nos moldes, ou foram apostos após o acabamento final do aço, ou seja, não são utilizados no processo de produção.

De modo diverso quando empregadas na linha de produção, como a tinta látex pva. Neste caso, a marcação acontece durante o processo produtivo, de modo a identificar a sequência de processamento da bobina na linha de produção.

De igual modo quanto ao giz branco, que se presta para marcação, com o objetivo de verificar se há desvio de alinhamento no enrolamento da bobina de aço e, em caso positivo, orientar a velocidade do desbobinamento para realização do processo de galvanização do produto, também sendo utilizado para identificar a sequência de processamento da bobina na linha de produção.

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

Quanto ao tanino, o produto é empregado como floculante e coagulante, e sua adição na água proporciona a aglutinação de partículas sólidas em suspensão e sua posterior precipitação, sendo então removidas por equipamentos específicos.

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

Pelo relato, verifica-se que o produto é empregado no tratamento da água utilizada no processo industrial, o que caracteriza processo de tratamento ambiental, ou seja, sua função é tornar a água, que foi usada no processo produtivo, adequada para seu reaproveitamento, restando evidenciada a utilização em linha marginal ao processo produtivo.

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

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

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

A solução de carbonato de sódio é adicionada no sistema de tratamento de água para controle de pH, numa concentração de 19%, para neutralizar a acidez do liquor (em termos leigos, liquor é um líquido onde se encontram as bactérias que fazem a purificação da água) e alimentação das bactérias que fazem a limpeza da água, para

proliferação das mesmas. A água, após o tratamento pelas bactérias, é descartada nos rios (apenas a parte líquida, pois as bactérias são reaproveitadas, conforme bem destacou o Fisco).

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

Sustenta a defesa que o carbonato de sódio em pó é utilizado na produção de naftaleno e óleo pesado, na Usina de Processamento de Alcatrão. Neste caso, a linha de produção é independente e não se pode falar em linha marginal à produção do aço.

A questão, então, é analisar a função do carbonato em pó no processo produtivo na Usina de Alcatrão. Neste caso, afirma a Impugnante que o carbonato de sódio tem contato direto e é essencial na produção de naftaleno e óleo pesado. A essencialidade, por si só, não autoriza a apropriação dos créditos. É preciso que seja essencial e, simultaneamente, entre em contato com o produto em elaboração ou atue como matéria-prima.

Quando utilizado “na resistência líquida dos moto-sopradores, controlando a vazão ou pressão do ar enviado ao alto forno”, não atende à análise imposta pela Instrução Normativa nº 01/86, classificando-se, portanto, como material de uso e consumo.

Quanto à utilização na produção na Usina de Alcatrão, a mera ilustração do processo (fls. 619/622) não faz a prova para a pretensão da Impugnante.

Noutro giro, como bem destacou o Fisco, as “amostras padrão aço carbono limalhas”, são amostras de produtos diversos, utilizados como valor padrão para calibragem dos equipamentos, localizados em laboratórios, que farão a análise das especificações químicas das amostras de matérias primas e do aço líquido durante o processo, para controle de qualidade.

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

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

A mesma situação ocorre com o “amostrador de aço lingotamento contínuo” e “coletor de amostras”. Tais itens são sistemas de coleta de amostras diversas para análise laboratorial. São utilizados nos setores de lingotamento contínuo e convertedores, onde são imersos no aço líquido para retirada de amostra, que são enviadas aos laboratórios para análise, com fins de controle de qualidade. A cada vez que se coleta uma amostra pela imersão do coletor no aço líquido, este é inutilizado, não sendo mais reaproveitado.

Em relação ao “solvente máquina automática”, tal produto é utilizado na limpeza do cabeçote de marcação de chapas, sendo certo que se trata de material de uso

e consumo, haja vista que, efetivamente, não participa de qualquer ato vinculado ao processo produtivo.

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

As “buchas” são utilizadas para revestir os rolos, quando estes estão danificados, reduzindo o atrito e o ruído e protegendo a chapa de aço. A sua função não é de atuação na produção, mas sim uma medida paliativa até a substituição do rolo. O contato com o produto neste caso é meramente ocasional, em decorrência do desgaste do rolo.

A “fita impressora” atua na confecção de etiquetas, portanto em área marginal ao processo produtivo.

As “luvas cilindro aberta” são utilizadas na formação de massalote para a fundição e tem como função evitar o vazamento do aço na produção do lingote.

Segundo a defesa, as luvas são utilizadas como revestimentos dos reservatórios de metal (massalotes) em contato direto com o metal líquido, por ocasião da transformação do estado líquido para o sólido na formação de barra forjada.

O Fisco confirma a informação da Impugnante, mas destaca que o produto é utilizado na produção de moldes, na área de fundição, no parque industrial da Autuada, em área cedida em comodato para a Usimec, da qual a Autuada é controladora. Portanto, se verifica que se trata de uma linha independente, a qual, inclusive, nem sequer é operada pela Impugnante, não se enquadrando, desta forma, o produto no conceito de produto intermediário estabelecido pela Instrução Normativa nº 01/86.

No tocante aos retalhos de correia transportadora, classificam-se os mesmos como materiais de uso e consumo, uma vez que são produtos de manutenção de uma estrutura maior (a correia transportadora).

Registre-se que decisão semelhante, em relação a maior parte dos produtos analisados neste PTA, foi tomada por esta 3ª Câmara de Julgamento, no PTA nº 01.000168594-97 (Acórdão nº 20.316/11/3ª – fls. 579/607).

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

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

Quanto a esta questão restam alguns esclarecimentos.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Lei Complementar nº 87/96 e o Regulamento do ICMS de 1996 previam o aproveitamento sob a forma de crédito do valor do imposto correspondente 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. O RICMS/02 teve essa mesma redação, que vigeu até 13/08/07.

O órgão responsável pela interpretação da legislação dentro da estrutura da Secretaria de Estado de Fazenda, a Superintendência de Tributação (SUTRI) corroborava com o mesmo entendimento, haja vista as Consultas de Contribuintes nº 89/04 e nº 03/07, que traz a seguintes ementas:

Consulta de Contribuinte nº 89/04

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

Consulta de Contribuinte nº 03/07

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

Infere-se, por conseguinte, que no período de vigência da norma, para as empresas industriais não exportadoras, o crédito do imposto se restringe às aquisições de matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem, acrescido da parcela relativa às entradas de bens do ativo imobilizado. Por outro lado, em se tratando de empresa exportadora, permite-se apropriação de créditos inerentes aos produtos de uso e consumo utilizados no processo industrial, antecipando a vigência do dispositivo geral que abriga o material de uso/consumo, previsto na Lei Complementar nº 87/96.

Cabe destacar que as consultas acima transcritas conviviam em harmonia legislativa com outros dispositivos que tratavam do crédito do imposto, em relação à generalidade das operações dos estabelecimentos.

Juntamente 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 publicizar o novo entendimento de que não era mais permitido a apropriação de créditos inerentes aos produtos de uso e consumo utilizados no processo industrial de produtos destinados à exportação para o exterior.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Assim estabelece o Decreto nº 45.388/10:

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

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

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

(...)

Art. 5º Os créditos tributários poderão ser pagos:

I - de forma integral:

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

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

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

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

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

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

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

Neste sentido, devem ser excluídos, no presente caso, os juros e as multas sobre as exigências relativas às entradas, ocorridas até 13/08/07, de material de uso e consumo utilizado no processo produtivo, na proporção das saídas destinadas ao exterior em relação às saídas totais do estabelecimento, com base no art. 100, inciso III c/c o parágrafo único, todos do CTN, reiniciando a imposição dos juros a partir de 14/08/07.

Da Cumulação das multas

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

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

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

II - o valor das operações ou das prestações realizadas;

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

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

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

(...)

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

(...)

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

(...)

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

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

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

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

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

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

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

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

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

Segundo o entendimento exarado pela Coordenação do Sistema de Tributação da então Secretaria da Receita Federal no Parecer Normativo nº 61/79, “punitiva é aquela penalidade que se funda no interesse público de punir o inadimplente. É a multa proposta por ocasião do lançamento. É aquela mesma cuja aplicação é excluída pela denúncia espontânea a que se refere o artigo 138 do Código Tributário Nacional, onde o arrependimento, oportuno e formal, da infração faz cessar o motivo de punir”, enquanto a multa de natureza compensatória destina-se, diversamente, não a afligir o infrator, mas a compensar o sujeito ativo pelo prejuízo suportado em virtude do atraso no pagamento que lhe era devido. É penalidade de caráter civil, posto que comparável à indenização prevista no direito civil. Em decorrência disso, nem a própria denúncia espontânea é capaz de excluir a responsabilidade por esses acréscimos, via de regra chamados moratórios.

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

EMENTA: MULTA DE REVALIDAÇÃO - EXPRESSA PREVISÃO LEGAL - LEI ESTADUAL Nº 6.763/75. A MULTA DE REVALIDAÇÃO APLICADA, COM PREVISÃO LEGAL EXPRESSA NA LEI ESTADUAL Nº 6.763/75, DECORRE UNICAMENTE DA AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO TEMPESTIVO DO TRIBUTO, CONSTITUINDO INSTRUMENTO QUE A LEI COLOCA À DISPOSIÇÃO DO FISCO, QUANDO O CONTRIBUINTE É COMPELIDO A PAGAR O TRIBUTO, PORQUE NÃO O FIZERA VOLUNTARIAMENTE, A TEMPO E MODO. (APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0027.97.013646- 4/002 - RELATOR: EXMO. SR. DES. ORLANDO CARVALHO)

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

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

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

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - MULTA DE REVALIDAÇÃO - TAXA SELIC. 1- A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM PREVISÃO LEGAL E NÃO SE SUJEITA À VEDAÇÃO CONSTITUCIONAL DE INSTITUIÇÃO DE TRIBUTO COM NATUREZA DE CONFISCO, DADO O SEU CARÁTER DE PENALIDADE, COM FUNÇÃO REPRESSIVA, PELO NÃO PAGAMENTO DO TRIBUTO NO MOMENTO DEVIDO, E PREVENTIVA, PARA DESESTIMULAR O COMPORTAMENTO DO CONTRIBUINTE DE NÃO PAGAR ESPONTANEAMENTE O TRIBUTO. 2- A TAXA SELIC PODE SER UTILIZADA COMO ÍNDICE DE ATUALIZAÇÃO DOS CRÉDITOS E DÉBITOS TRIBUTÁRIOS DO ESTADO DE MINAS GERAIS, PAGOS COM ATRASO, EIS QUE PERMITIDA PELA LEI ESTADUAL Nº 63/1975, COM A REDAÇÃO ALTERADA PELA LEI ESTADUAL Nº 10.562/1991, QUE DETERMINA A ADOÇÃO DOS MESMOS CRITÉRIOS ADOTADOS NA CORREÇÃO DOS DÉBITOS FISCAIS FEDERAIS, DEVENDO INCIDIR A PARTIR DE 1º/01/1996, EM RAZÃO DO ADVENTO DA LEI FEDERAL Nº 9.250/1995.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - MULTA DE REVALIDAÇÃO - EXPRESSA PREVISÃO - LEI ESTADUAL Nº 6.763/75 - MEIO DE COERÇÃO - REPRESSÃO À SONEGAÇÃO - CONSTITUCIONALIDADE. A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM A FINALIDADE DE GARANTIR A INTEGRALIDADE DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA CONTRA A PRÁTICA DE ATOS ILÍCITOS E INADIMPLENTO E NÃO SE CONFUNDE COM A MULTA MORATÓRIA NEM COM A COMPENSATÓRIA OU MESMO COM A MULTA ISOLADA. A LEI, AO PREVER COMO BASE DE CÁLCULO DA MULTA DE REVALIDAÇÃO O VALOR DO TRIBUTO DEVIDO, PERMITE A SUA ATUALIZAÇÃO, PARA NÃO HAVER DEPRECIAÇÃO DO VALOR REAL DA MESMA.

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

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

Por outro lado, a ausência de recolhimento integral da obrigação principal, por ter se utilizado de créditos indevidos e não autorizados pela norma tributária que rege a espécie, sujeita o contribuinte à penalidade moratória, prevista no art. 56 da mencionada lei e, existindo ação fiscal, a pena prevista no inciso II do referido dispositivo legal.

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

Assim, corretas em parte as exigências fiscais.

Da Diferença de Alíquota

Exige o Fisco o imposto devido nas aquisições de produtos destinados a uso e consumo do estabelecimento, no período de janeiro de 2006 a dezembro de 2007, quando adquiridos em outra unidade da Federação, conforme documentos fiscais relacionados na planilha de fls. 24/142.

A legislação que rege a matéria assim dispõe:

Lei nº 6763/75:

Art. 6º - Ocorre o fato gerador do imposto:

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II - na entrada no estabelecimento de contribuinte de mercadoria oriunda de outra unidade da Federação, destinada a uso, consumo ou ativo permanente;

(...)

Art. 12 - As alíquotas do imposto, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, são:

(...)

§ 2º - Na hipótese de operação ou de prestação interestadual que tenha destinado mercadoria ou serviço a contribuinte domiciliado neste Estado, na condição de consumidor ou usuário final, fica este obrigado a recolher o imposto resultante da aplicação da diferença entre a alíquota interna e a interestadual que houver incidido sobre aquela operação ou prestação

(...)

Parte Geral do RICMS/02:

Art. 42. As alíquotas do imposto são:

(...)

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

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

(...)

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

Em razão da aplicação da Portaria nº 04, de 16/02/01, deu-se prosseguimento ao julgamento anterior realizado em 17/07/12. ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento para excluir as exigências relativas a: 1) pó fluxante, granalhas de aço, escovas de limpeza, soda cáustica líquida e GR RAYON, gás propano, tinta látex PVA branca, giz branco e compostos desengraxantes alcalino e de limpeza; 2) diferencial de alíquota em relação aos produtos anteriormente nominados, quando adquiridos em operação interestadual e 3) multas e juros, na proporção das saídas destinadas ao exterior e as saídas totais do estabelecimento, em relação aos demais produtos adquiridos até 13/08/07, voltando os juros a incidir a partir de 14/08/07. Vencidos, em parte, os Conselheiros Luciana Mundim de Mattos Paixão (Revisora) e Orias Batista

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Freitas que excluía, ainda, as exigências relativas aos produtos luva cilíndrica aberta, tinta maq. automática marcação de chapas LTQ e tanino e, também, todas as exigências anteriores 13/08/07 na proporção das exportações e o Conselheiro René de Oliveira e Sousa Júnior que excluía, apenas, o pó fluxante e as multas e juros, na proporção das saídas destinadas ao exterior e as saídas totais do estabelecimento, em relação aos demais produtos adquiridos até 13/08/07. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Luciana Mundim de Mattos Paixão (Revisora), René de Oliveira e Sousa Júnior e Orias Batista Freitas.

Sala das Sessões, 24 de julho de 2012.

**José Luiz Drumond
Presidente / Relator**

CC/MIG

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.570/12/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000172542-20
Impugnação: 40.010131145-65
Impugnante: Usinas Siderúrgicas de Minas Gerais S/A - USIMINAS
IE: 313002022.01-20
Proc. S. Passivo: Rodolfo de Lima Gropen/Outro(s)
Origem: DF/Ipatinga

Voto proferido pelo Conselheiro René de Oliveira e Sousa Júnior, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

O voto vencedor julgou parcialmente procedente o lançamento para excluir as exigências relativas a: 1) pó fluxante, granalhas de aço, escovas de limpeza, soda cáustica líquida e GR RAYON, gás propano, tinta látex PVA branca, giz branco e compostos desengraxantes alcalino e de limpeza; 2) diferencial de alíquota em relação aos produtos anteriormente nominados, quando adquiridos em operação interestadual e 3) multas e juros, na proporção das saídas destinadas ao exterior e as saídas totais do estabelecimento, em relação aos demais produtos adquiridos até 13/08/07, voltando os juros a incidir a partir de 14/08/07.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência é apenas em relação a alguns produtos que entendo que são destinados ao uso e consumo do estabelecimento e que não podem ser classificados como produtos intermediários para fins de creditamento do ICMS.

A definição de produto intermediário, para efeito de creditamento do ICMS, é o objeto da Instrução Normativa SLT nº 01, de 20/02/86, de onde se destacam os seguintes excertos:

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

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

O DIRETOR DA SUPERINTENDÊNCIA DE LEGISLAÇÃO E TRIBUTAÇÃO, no uso da atribuição que lhe é conferida (...), e

(...)

considerando que, por extensão, produto intermediário é também o que, embora não se

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

integrando ao novo produto, é consumido, imediate e integralmente, no curso da industrialização;

(...)

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

(...)RESOLVE:

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

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

III - 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.

IV - Igualmente não são considerados produtos consumidos imediate 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. (grifou-se)

Cumprе ressaltar, de início, que a possibilidade de creditamento do ICMS nas aquisições de produtos conceituados como “intermediários” era prevista na Lei nº 6.763/75, lei instituidora do imposto no Estado de Minas Gerais, em atendimento ao

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

comando do art. 155, inciso II da Constituição Federal de 1988, até 12/03/89, como se pode ver, abaixo:

Lei nº 6.763/75:

(...)

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

Efeitos de 13/03/1989 a 31/10/1996 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 15, II, da Lei nº 9.758/1989:

Art. 29 - O valor devido a título de imposto resultará da diferença a maior entre o imposto referente às mercadorias saídas e aos serviços de transporte ou de comunicação prestados, e o imposto pago relativamente às mercadorias entradas e aos serviços de transporte ou de comunicação recebidos, no respectivo estabelecimento.

Efeitos de 1º/01/1976 a 12/03/1989 - Redação original:

Art. 29 - A importância do imposto a recolher será a resultante do cálculo correspondente a cada período, deduzido:

I - valor do imposto relativo às mercadorias recebidas no período considerado para comercialização;

II - o valor do imposto relativo às matérias-primas, produtos intermediários e embalagens recebidas no período, para emprego no processo de produção, industrialização ou comercialização; (grifou-se)

(...)

O Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 43.080/02, assim trata a questão:

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:

(...)

IV - às mercadorias, inclusive material de embalagem, adquiridas ou recebidas no período para comercialização;

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;
(grifou-se)

Como se pode observar, a Instrução Normativa nº 01/86 ainda está em perfeita consonância com o RICMS em vigor, realçando-se que, para que seja considerado produto intermediário, para fins de creditamento do ICMS, **é necessário que seja consumido ou integre o produto final na condição de elemento indispensável à sua composição.** Desse modo, produtos aplicados em linhas marginais ao processo produtivo nunca podem ser considerados como consumidos ou integrados ao produto final na condição de elemento indispensável a sua composição, repita-se.

Com as considerações acima e com os argumentos apresentados pelo Fisco em sua bem fundamentada manifestação fiscal, seguem-se as observações sobre os produtos, citados na decisão em comento, com os quais não concordo que possam ser considerados como produtos intermediários para fins de creditamento do ICMS:

1. **Compostos desengraxantes** – (COMPOSTO DESENGRAXANTE ALCALINO LÍQUIDO -NI 00000015050985, 00000015645178, 00000015647772) - fazem a limpeza eletrolítica da superfície da chapa, antes de a mesma sofrer galvanização de zinco. A cada duas horas de limpeza é drenado 10% (dez por cento) do conteúdo do tanque para descarte. Têm a função de limpeza do produto, com fins de proteção do equipamento. Apesar de importante para efeitos de melhora na produtividade, não têm o caráter de indiscutível essencialidade ao processo produtivo, devendo ser classificados como produto de uso e consumo.
2. **Escovas de limpeza** - são peças de reposição de um equipamento maior e, como a própria Impugnante afirma, sua função é a limpeza do produto com fins de proteção do equipamento. Elas não atendem o item V da IN nº 01/86, por não desenvolverem atuação particularizada, essencial e específica no processo produtivo. Apesar de importantes para efeitos de melhora na produtividade, as escovas de limpeza não têm o caráter de indiscutível essencialidade ao processo produtivo, devendo ser classificadas como produtos de uso e consumo.
 - a) ESCOVAS DE LIMPEZA DO TANQUE CÁUSTICO (NI 00000015066630, 00000015066726, 00000015141706) - fazem a limpeza mecânica da superfície da placa que sofrerá processo de galvanização, tendo vida útil de 45 dias.

- b) **ESCOVAS DE LIMPEZA FORNO RECOZIMENTO CONTÍNUO** (NI 00000015138147, 00000015149136) - têm a função de tirar óleo e graxa das chapas que vêm da laminação a frio e vão para o forno de recozimento, através de um processo de varredura da chapa, tendo vida útil de 2 a 3 meses.
3. **Gás Propano** (NI 00000015008283) - utilizado apenas na escarfagem, como combustível para o processo. É o combustível que, ao se associar quimicamente com o comburente (oxigênio), realiza a escarfagem de placas. Sendo um combustível, só tem seu crédito autorizado se for considerado produto intermediário, nos termos da IN SLT n° 01/86. O setor de escarfagem situa-se marginalmente em relação à linha de produção. Sua razão de existência é a eventual falha na calibragem dos equipamentos da Impugnante, que causa defeitos no produto. O processo não tem o caráter de indiscutível essencialidade na produção do aço. Após passar pelo processo de lingotamento contínuo, a placa pode apresentar defeitos. Nesses casos, a placa é retirada da linha principal e remetida para o setor de escarfagem. Ali, usando o gás propano como combustível e oxigênio como comburente, é gerada uma chama. Esta chama (e não o gás propano) entra em contato com o produto, varrendo superficialmente a chapa, removendo as trincas encontradas. Após esse processo, a placa segue para a laminação. O gás propano é usado na escarfagem daquela placa de aço que apresenta trincas superficiais, para remoção de defeitos. Esse processo é realizado em linha paralela, e não tem o caráter de indiscutível essencialidade na produção do aço, sendo inclusive indesejado e evitado de todas as formas. Por esse motivo deve ser classificado como produto de uso e consumo.
4. **Giz Branco** (NI 00000015220433) - conforme informação prestada na Impugnação, a marcação de giz tem como objetivo verificar se há desvio de alinhamento no enrolamento da bobina de aço e, em caso positivo, orientar a velocidade do desbobinamento para realização do processo de galvanização do produto, também sendo utilizado para identificar a sequência de processamento da bobina na linha de produção. Ambas as funções citadas pela Impugnante são funções auxiliares no processo industrial. Marcam-se as chapas de aço de forma a facilitar, visualmente, o processo de enrolação das mesmas em bobinas, ou marca-se o aço, durante a cadeia produtiva, para facilitar seu rastreamento dentro do parque industrial. Em nenhuma das hipóteses, as marcações feitas compõem o produto final ou têm caráter de indiscutível essencialidade no processo produtivo, devendo ser considerado como produto de uso e consumo.
5. **Tinta a látex PVA branca marcação chapas LTQ** (NI 00000015070659) - tem dois usos: (a) marcação das chapas grossas que vão para a linha de tesouras (ainda não se trata de produto final), para fazer a marcação de corte e orientar as tesouras; (b) também usada para marcação da chapa, já totalmente identificada com suas características e

dados, para facilitar a visualização pelo operador da esteira rolante na área de estocagem para despacho. Ambas as funções são auxiliares no processo industrial, pois as chapas de aço são marcadas para facilitar a visibilidade no processo de enrolamento das chapas em bobinas. Assim, é um produto que não tem caráter de indiscutível essencialidade no processo produtivo, devendo ser considerado como produto de uso e consumo.

6. **Tinta marcação placas maq. lingotamento** (NI 00000015157488) - faz marcação nas placas para rastreamento interno, no setor de lingotamento. O setor de lingotamento se situa bem no início da linha de produção do aço, logo após o aço líquido ser transformado em placas, e toda informação ali colocada desaparecerá muito antes de o produto chegar à condição de acabado. Não tem caráter de indiscutível essencialidade no processo produtivo, devendo ser considerado como produto de uso e consumo.
7. **Granalhas de aço** (NI 00000015129462, 00000015011933, 00000015011055) - não são consideradas partes e peças. Constituem-se em minúsculas esferas usadas antes do processo de tratamento térmico da chapa, para limpar a superfície da mesma de qualquer impureza, principalmente carepa, com a função de proteção ao equipamento. A granalha é projetada em alta velocidade na chapa, se despedaçando no processo e ficando inutilizável. Utiliza-se 6 toneladas de granalha por vez para se carregar a máquina jateadora. Uma carga de granalha dura uma semana, sendo então descartada e substituída por outra. É produto que não se consome ou se desgasta contínua, gradativa e progressivamente, até resultar inutilizado, mas o faz instantaneamente, a cada impacto, por força da colisão com a placa de aço no processo de jateamento. Em virtude disso, não se enquadra no conceito de consumo integral estabelecido na IN n° 01/86.
8. **Soda Cáustica** (NI 00000015642556, 00000015642554) - é utilizada para equilibrar o pH da solução que faz a limpeza eletrolítica da superfície da chapa, antes de a mesma sofrer a galvanização de zinco. A cada duas horas de limpeza é drenado 10% (dez por cento) do conteúdo do tanque para descarte. Tem a função de limpeza do produto, com fins de proteção do equipamento. Apesar de importante para efeitos de melhora na produtividade, não tem o caráter de indiscutível essencialidade ao processo produtivo, devendo ser classificada como produto de uso e consumo.
9. **Luva cilíndrica aberta** - segundo a Autuada, são utilizadas como isolamento térmico no processo de produção, com o fim de manter a temperatura do lingote. Informa, o Fisco, que são produtos utilizados em área marginal, a Fundição. Toda a área da fundição da Usiminas, localizada dentro do seu parque industrial, foi cedida em comodato para

sua controlada Usimec. Considera-se, portanto, material de uso e consumo.

10. **Tanino** (NI 00000015232644) - sua finalidade é o tratamento da água utilizada no processo industrial para que a mesma possa ser reutilizada. A produção do aço independe desse produto. Uma prova disso, é que o tanino é utilizado no Centro de Recirculação, local para onde a água já utilizada é conduzida para remoção de contaminantes, adequando seus parâmetros para sua reutilização no processo industrial. A primeira vez que a água entra no processo ela não precisa sofrer esse tratamento. Ele é utilizado para fins de economia de água, e não de produção do aço. Além desse fato, o tanino é utilizado fora da linha principal, fora do processo de industrialização, portanto em linha marginal. O tanino não chega nunca a entrar em contato com o aço, sendo retirado da água antes de a mesma voltar à linha. Assim, não é um produto de indiscutível essencialidade no processo produtivo, devendo ser considerado como produto de uso e consumo. Em situação análoga, todos aqueles produtos que são utilizados no tratamento da água, quer seja antes, durante ou depois do processo industrial devem ser considerados como de uso e consumo do estabelecimento.

Dos produtos em análise, apenas o denominado “Pó Fluxante” (NI 00000015121947, 00000015114628, 00000015129146, 00000015152413, 00000015136148) pode ser considerado como produto intermediário. É um pó aplicado entre a placa de cobre do molde e a o aço sendo formado, para que o mesmo não agarre no molde. Com a reação com o aço líquido, este pó vira uma escória líquida. Após o resfriamento da placa de aço recém-formada, a escória esfria e forma carepa (película de óxido de ferro que se forma na superfície do aço). A carepa (e o pó fluxante nela contido) é totalmente retirada do aço e descartada, não compondo o produto final, se constituindo em impureza, substância indesejada no aço. Contudo, como os tijolos refratários que são utilizados apenas uma vez em cada corrida de aço, tem o caráter de indiscutível essencialidade em relação ao aço, enquadrando-se no conceito de consumo imediato e integral estabelecido pela IN nº 01/86, devendo ser classificado como produto intermediário, para fins de creditamento do ICMS.

Diante do acima exposto, julgo parcialmente procedente o lançamento para excluir as exigências relativas apenas ao produto “pó fluxante” e as multas e juros, na proporção das saídas destinadas ao exterior e as saídas totais do estabelecimento, em relação aos demais produtos adquiridos até 13/08/07.

Sala das Sessões, 24 de julho de 2012.

René de Oliveira e Sousa Júnior
Conselheiro

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.570/12/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000172542-20
Impugnação: 40.010131145-65
Impugnante: Usinas Siderúrgicas de Minas Gerais S/A - USIMINAS
IE: 313002022.01-20
Proc. S. Passivo: Rodolfo de Lima Gropen/Outro(s)
Origem: DF/Ipatinga

Voto proferido pela Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

Versa a presente autuação acerca da imputação fiscal de recolhimento a menor de ICMS, no período de 1º de janeiro de 2006 a 31 de dezembro de 2007, em decorrência de apropriação de créditos de ICMS referentes às aquisições de materiais considerados pela Fiscalização como de uso e consumo, bem como pelo não recolhimento da diferença de alíquota nas aquisições interestaduais desses materiais.

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

Exige o Fisco o estorno de créditos de ICMS vinculados às aquisições de materiais de uso e consumo, relacionados nas planilhas de fls. 24/85 (2006) e 86/142 (2007).

Sustenta a Defendente que os créditos são legítimos à luz das normas que se amoldam à espécie, desde a Constituição Federal até a Instrução Normativa SLT n.º 01/86, uma vez que os produtos listados pelo Fisco se desgastam ou são consumidos na linha de produção.

Para comprovar sua tese, a Impugnante discorre sobre os principais itens relacionados pelo Fisco, dentre eles: pó fluxante, granalhas de aço, escovas de limpeza, compostos desengraxantes, soda cáustica, gás propano, tintas, giz, tanino, bucha, luva, retalho da correia, óleo hidráulico e carbonato de sódio.

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O quadro adiante apresenta o resumo das informações prestadas pelas partes:

| Produto | Informação da Impugnante | Informação do Fisco |
|--|---|--|
| Pó fluxante | Aplicado sobre o aço líquido para isolamento térmico entre o aço e o molde. | A função do pó fluxante é de proteção ao molde evitando que o aço se solde ao molde. |
| Granalhas de aço | Utilizadas para retirada de detritos da superfície do aço laminado. | Jatear a superfície da chapa de aço, eliminando resíduos que prejudicam a continuidade do processo. |
| Carbonato de sódio industrial | Neutralizar resíduos industriais potencialmente poluidores, para que a água possa ser devolvida à natureza. | Neutralização do ácido contido no alcatrão (carbonato pó) e efetuar correção do PH do efluente carboquímico utilizado no processo das coquerias (carbonato solução). |
| Gás propano | Combustível que alimenta os equipamentos que realizam a escarfagem. | Utilizado na área de escarfagem, para retirada das trincas das chapas de aço, para prosseguimento do processo. |
| Tanino | Tratamento da água no lingotamento contínuo. | Utilizado em área marginal, o tanino é aplicado no Centro de Recirculação, não entrando em contato com o aço. |
| Giz branco | Marcação de bobinas de aço no laminador para rastreamento interno do produto e auxiliar o desbobinamento. | Marcação dos produtos, para verificar se há desvio de alinhamento no enrolamento da bobina de aço. |
| Tinta base grafite; tinta base magnesita e tinta solúvel álcool grafite. | Pintura de molde na fundição. | Identificação dos produtos, mas sem caracterizar-se como embalagem. |
| Tintas látex PVA branca | Marcação de chapas para rastreamento do produto e facilitar a visualização do operador da ponte rolante. | As marcações fornecem informações sobre o produto, mas não se enquadram no conceito de embalagem. |
| Tinta marcação de placas | Marcação de placas após sair do lingotamento contínuo, para rastreamento interno. | Marcação de peças e equipamentos de oficinas. |
| Compostos desengraxantes | Remoção de resíduo de óleo da superfície das chapas de aço. | Remoção de resíduo de óleo da superfície das chapas de aço para a continuidade do processo. |
| Soda cáustica GR RAYON | Equilibrar PH da solução de limpeza eletrolítica da superfície da chapa. | Remover resíduo da superfície das chapas de aço. |
| Escovas de limpeza | Limpeza da superfície do produto laminado. | Limpeza da superfície do produto laminado para continuidade do processo. |
| Soda cáustica líquida | Limpeza eletrolítica da superfície da chapa. | Remover resíduo da superfície das chapas de aço. |

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

| Produto | Informação da Impugnante | Informação do Fisco |
|--|--|--|
| Amostra padrão aço | Padrão para calibragem dos equipamentos que farão a análise das especificações químicas das amostras de matérias-primas e do aço líquido durante o processo. | Padrão para calibragem dos equipamentos que farão a análise das especificações químicas das amostras de matérias-primas e do aço líquido durante o processo. |
| Amostrador de aço e coletor de amostra | Recolhimento de amostras de aço líquido. | Recolhimento de amostras de aço líquido. |
| Bucha | Revestir os rolos, em locais em que esses estão danificados visando a absorção de ruídos e proteção das chapas. | Montada no diâmetro externo do rolo redutor da linha de tesoura de chapas grossas, reduzindo o atrito e absorvendo ruídos. |
| Fita impressora | Confecção de etiquetas de marcação dos produtos. | Preenchimento de etiquetas de marcação dos produtos. |
| Luva cilíndrica aberta | Formação de massalote para fundição. | Massalote de fundição, utilizado como isolante térmico na produção de lingote. |
| Óleo hidráulico | Transmissão e ampliação de força em meio hidráulico e lubrificação de peças. | Força motriz na movimentação dos equipamentos e lubrificação. |
| Retalho de correia | Manutenção das correias transportadoras. | Efetuar emendas em partes danificadas da correia transportadora. |
| Solvente Máquina automática | Limpar os bicos injetores de tinta de máquina de pintura. | Limpeza dos bicos spray para evitar o ressecamento da tinta e entupimento dos bicos. |

Para o Fisco a classificação dos produtos em material de uso e consumo ou produto intermediário se faz pela aplicação da Instrução Normativa SLT n.º 01/86, que assim dispõe:

INSTRUÇÃO NORMATIVA SLT Nº 01/86

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

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

considerando que nos termos da legislação em vigor, para efeito de apuração do valor do ICM a pagar, será abatido o imposto incidente nas operações realizadas no período, sob a forma de crédito, dentre outros valores, o valor do imposto correspondente à entrada do produto intermediário;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

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

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

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

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

III - Não se consideram consumidas imediate e integralmente os produtos, como ferramentas, instrumentos ou utensílios, que embora se

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

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

V - Excepcionam-se da conceituação do inciso anterior as partes e peças que, mais que meros componentes de máquina, aparelho ou equipamento, desenvolvem atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção, em contacto físico com o produto que se industrializa, o qual importa na perda de suas dimensões ou características originais, exigindo, por conseguinte, a sua substituição periódica em razão de sua inutilização ou exaurimento, embora preservada a estrutura que as implementa ou as contém.

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

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

Contudo, mesmo analisando apenas a retro transcrita Instrução Normativa SLT n.º 01/86, vários dos materiais cujo crédito foi objeto de estorno, não podem ser classificados como de uso e consumo.

O processo produtivo da Impugnante não pode ser reduzido ao momento da transformação da matéria prima em aço, não considerando as etapas seguintes de preparo e análise do aço, quando se aperfeiçoa o acabamento do produto ou uma nova fase de industrialização, como a galvanoplastia, por exemplo.

Para bem se aplicar todas as normas relativas à matéria, com vistas à norma maior estampada no texto constitucional, é impossível não se aceitar o processo produtivo da Impugnante como uno e indissociável, muito menos comungar do entendimento de que o produto não pode ser consumido imediatamente, como as granalhas, mas sim de forma contínua e gradativa.

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

Assim, as fases que demandam limpeza nas chapas de aço devem ser consideradas como integrantes do processo produtivo, bem como a retirada de trincas pelo processo de escarfigem. Sem dúvida, sem o complemento destas ações não há produto disponível para o mercado e, conseqüentemente, ocorrência do fato gerador do ICMS.

Estas ponderações levam à conclusão de que, nestas fases, há uma continuidade do processo de produção.

Desta forma, se não houver a aplicação do pó fluxante sobre molde, não se obtém o produto final, pois este se incorporaria ao molde. Logo, conceitua-se como produto intermediário, mesmo que descartado após o resfriamento da placa, com fulcro no item V da Instrução Normativa n.º 01/86.

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

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

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

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

No tocante às tintas, no caso destes autos, servem as mesmas para pintura de molde na fundição para evitar a inclusão de areia na peça (Tinta base grafite; tinta base magnésita e tinta solúvel álcool grafite) e marcação de chapas para rastreamento do produto (látex pva e tinta marcação de placas).

Quando empregadas na linha de produção, como a tinta látex pva e tinta marcação de placas, as tintas estão inseridas no processo produtivo e devem ter o crédito do imposto a elas relativo apropriado pela Impugnante. Ressalte-se que, neste caso, a marcação acontece durante o processo produtivo, de modo a identificar a seqüência de processamento da bobina na linha de produção.

Destaque-se que estas tintas são utilizadas de igual modo como o giz branco, cujo crédito foi reconhecido pela decisão majoritária, que se presta para marcação, com o objetivo de verificar se há desvio de alinhamento no enrolamento da bobina de aço e, em caso positivo, orientar a velocidade do desbobinamento para realização do processo de galvanização do produto, também sendo utilizado para identificar a seqüência de processamento da bobina na linha de produção.

Como bem disse o Fisco, ambas as funções são auxiliares no processo industrial, pois as chapas de aço são marcadas para facilitar a visibilidade no processo de enrolamento das chapas em bobinas. Assim, o próprio Fisco reconhece que a função desenvolvida está inserida no que ele mesmo chama de linha central de produção, ainda que diga ser este um processo auxiliar.

Quanto ao tanino, o produto é empregado como floculante e coagulante, e sua adição na água proporciona a aglutinação de partículas sólidas em suspensão e sua posterior precipitação, sendo então removidas por equipamentos específicos.

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

Pelo relato, verifica-se que o produto é utilizado no tratamento da água após a sua utilização no processo industrial. No entanto, também fica claro nos autos que a água retorna a este mesmo processo produtivo e este retorno apenas é possível porque houve o seu tratamento. Assim, a utilização do tanino no caso dos autos não equivale simplesmente a um produto utilizado no tratamento de água que é devolvida ao meio ambiente. Portanto, a utilização do tanino não é para tratamento ambiental. No caso em tela a sua função é a reutilização da água, restando caracterizada a utilização em linha central ao processo produtivo, ainda que como função auxiliar.

Resta claro, portanto, que o tanino não é utilizado para tratar a água para que a mesma possa ser descartada no meio ambiente. Desta forma, inserido no processo produtivo, deve o crédito relativo às aquisições de tanino ser apropriado pela Impugnante tendo em vista ser este um produto intermediário.

Em relação às “luvas cilindro aberta” dos autos extrai-se que estas são utilizadas na formação de massalote para a fundição e tem como função evitar o vazamento do aço na produção do lingote.

Segundo a defesa, as luvas são utilizadas como revestimentos dos reservatórios de metal (massalotes) em contato direto com o metal líquido, por ocasião da transformação do estado líquido para o sólido na formação de barra forjada.

O Fisco confirma a informação da Impugnante, mas destaca que o produto é utilizado na produção de moldes, na área de fundição, no parque industrial.

Destaca, porém, que esta área está cedida em comodato para a Usimec, da qual a Impugnante é controladora. Não restou claro, no entanto, qual o papel da Usimec no processo, informação essa de incumbência do Fisco, razão pela qual devem ser concedidos os créditos relativos às aquisições de “luvas cilíndrico aberta”, pois as mesmas estão inseridas no processo produtivo do qual resulta a mercadoria vendida pela Impugnante.

Além destes pontos quanto à conceituação dos produtos para efeito de aproveitamento do crédito, também deve ser feita uma ressalva em relação à

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

possibilidade de aproveitamento dos créditos de materiais tidos como de uso e consumo por exportadores no período anterior a 13 de agosto de 2007.

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

Art. 155 -

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

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

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

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

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

.....

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

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

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

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

.....

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

.....

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

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

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

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

.....

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

.....

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

Portanto, as mercadorias cujo crédito é permitido pela Lei Complementar n.º 87/96 nada mais são do que as matérias-primas, os produtos intermediários e materiais de uso e consumo que, participando do processo produtivo, são elementos indispensáveis na obtenção do novo produto.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

nos incisos VI e VII do caput do artigo 66 deste Regulamento; (Efeitos de 1º/01/07 a 13/08/07)

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

.....(grifos não constam do original)

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

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

Art. 66 -

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

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

.....

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

.....”

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

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

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

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

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

Pelo que consta da legislação, à época dos fatos geradores, resta cristalina a intenção da norma em tratar os exportadores de forma distinta dos demais contribuintes para efeito de crédito do imposto. Este entendimento está,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

inclusive, em consonância com as normas federais, uma vez que a Lei Complementar n.º 87/96 veio, exatamente, com o intuito de desoneração das exportações. Portanto, a norma mineira não estava sozinha, mas total e adequadamente inserida em um contexto maior.

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

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

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

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

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

.....

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

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

.....

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

Por outro lado, é visível que a ação fiscal trouxe uma interpretação diferenciada, realizada após a revogação dos dispositivos relativos aos exportadores, sendo claro que, até 2007, outros Agentes do Fisco admitiram o creditamento na forma realizada, amparados pelas normas em vigor à época, convalidando, com este procedimento, a apuração proporcional efetuada.

Dentro desta análise, cabem também as normas contidas no art. 146 do Código Tributário Nacional que assim determina:

Art. 146 - A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

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

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

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

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

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

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

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Importante também destacar em relação ao entendimento exposto pelo Fisco de que a expressão contida no revogado inciso VI do art. 66 do RICMS/02 equivaleria ao consumo de produtos intermediários e matéria prima, que a resposta a Consulta de Contribuintes n.º 003/07 não deixa dúvida quanto ao entendimento da SEF/MG até 13 de agosto de 2007.

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

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

DECRETO Nº 45.388, DE 2 DE JUNHO DE 2010

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

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

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

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

Diante do exposto, julgo procedente em parte o lançamento para excluir, além das exigências já excluídas pela decisão majoritária, aquelas relativas aos produtos luva cilíndrica aberta, tinta maq. automática marcação de chapas LTQ e tanino e, também, todas as exigências anteriores 13 de agosto de 2007 na proporção das exportações, inclusive o diferencial de alíquotas.

Sala das Sessões, 24 de julho de 2012.

Luciana Mundim de Mattos Paixão
Conselheira