

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.604/12/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000168105-44
Impugnação: 40.010128891-05
Impugnante: Novelis do Brasil Ltda.
IE: 461013765.00-50
Proc. S. Passivo: Rodolfo de Lima Gropen/Outro(s)
Origem: DF/BH-3 - Belo Horizonte

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - MATERIAL DE USO E CONSUMO. Constatado aproveitamento indevido de créditos de ICMS, relativos a aquisições de materiais de uso e consumo do estabelecimento, os quais não se caracterizam como produtos intermediários, nos termos do art. 66, inciso V c/c art. 70, inciso III, todos da Parte Geral do RICMS/02. Exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75. Entretanto, excluem-se as exigências relativas aos produtos classificados pelo Perito como produtos intermediários e, ainda, sobre as exigências remanescentes os juros e multas, com base no art. 100, inciso III, c/c parágrafo único do Código Tributário Nacional (CTN), na proporção das saídas destinadas ao exterior em relação às saídas totais do estabelecimento, ocorridas até 13/08/07, voltando os juros a incidir a partir de 14/08/07. Lançamento parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

Da Autuação

Trata de autuação sobre recolhimento a menor do ICMS, no período de janeiro de 2005 a julho de 2010, apurado por meio de recomposição da conta gráfica, em face de aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a aquisições de materiais de uso e consumo, aplicados em ações de preservação ambiental, manutenção de máquinas industriais, bem como em análises de laboratório do estabelecimento autuado.

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

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 85/106, acompanhada do fluxograma de fabricação da alumina, requerendo, ao final, que seja julgado improcedente o presente lançamento.

Posteriormente, novamente a Autuada se manifesta às fls. 133/134, requerendo a juntada da planilha de fls. 135/166, contendo a aplicação e utilização dos materiais que tiveram o crédito glosado.

Da Manifestação Fiscal

O Fisco, em manifestação de fls. 167/180, refuta as alegações da defesa e requer a procedência do lançamento.

Da Instrução Processual

A 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em sessão realizada aos 20/09/11, às fls. 194, defere o pedido de perícia feito pela Autuada e também formula os seguintes quesitos:

- 1) apresentar fluxograma do processo produtivo da Impugnante, do qual conste a fase de refusão do alumínio;
- 2) discriminar todos os produtos objeto da atuação especificando o local de sua utilização dentro do fluxograma apresentado, bem como descrever pormenorizadamente sua função, finalidade e a forma de sua utilização no processo produtivo;
- 3) especificar quais os produtos retornam ao processo produtivo após passarem pelo "filtro de lama";
- 4) descrever os produtos que se enquadram na Instrução Normativa nº 01/86.

Do Resultado da Perícia

Inicialmente, o Perito designado informa que, para facilitar o entendimento dos itens periciados, foi feita a numeração sequencial dos 2.408 (dois mil, quatrocentos e oito e oito) itens do Anexo 1 do Auto de Infração, de modo a facilitar a referência e a identificação de cada um dos produtos.

Para estes produtos, os créditos do ICMS foram glosados, em que foi verificada principalmente a característica e aplicação de cada um em relação às prescrições da legislação tributária.

Diz que para facilitar o entendimento e dirimir dúvidas, são apresentados fotos dos produtos, por amostragem e que, algumas fotos não correspondem necessariamente aos mesmos produtos da planilha, mas que servem para identificá-los perfeitamente.

Informa que, como complemento à perícia de campo, foram feitas pesquisas na internet e extraídos alguns dados relativos aos produtos e aos processos.

Após isso, expõe e comenta a legislação tributária relacionada com o aproveitamento de créditos de ICMS de produto intermediário e o conceito deste e de industrialização.

Afirma que, com base nas visitas de perícia técnica realizadas nas instalações da Autuada, nas informações repassadas pelos engenheiros dos processos, nos dados obtidos na internet e na legislação tributária, foram respondidos os quesitos

formulados pela Autuada, pela 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG e pelo Auditor Fiscal autuante.

Dos quesitos formulados pela Autuada:

Às fls. 243/247, o Perito designado responde pontualmente aos quesitos formulados pela Autuada.

Esclarece que todos os materiais estão relacionados nos Anexos IA (planilha analítica) e IB (planilha sintética), anexados ao laudo pericial, em meio eletrônico, às fls. 256, e físico, somente para o Anexo IB, fls. 258/529, e que, a finalidade de cada um dos materiais, sua função específica, encontra-se descrita na coluna “FINALIDADE DO PRODUTO”.

Explica que não basta o cumprimento de apenas uma condição para que um material possa ser considerado produto intermediário e assim aproveitado os créditos de ICMS, mas que é necessário o atendimento de todas as condições conforme previsto pela legislação tributária.

Dos quesitos formulados pela 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG:

Às fls. 247/248, o Perito designado responde aos quesitos formulados pela 2ª Câmara.

Apresenta como anexo ao laudo pericial, fluxograma da fabricação da alumina e fluxograma de processo – refusão, às fls. 616/617.

Afirma que o local de utilização, a função, a finalidade e a forma de utilização no processo produtivo, de cada material, encontram-se descritas nos Anexos IA e IB do laudo pericial.

Dos quesitos formulados pelo Auditor Fiscal autuante:

Às fls. 248/252, o Perito designado responde aos quesitos formulados pelo Auditor Fiscal autuante.

Afirma, em síntese, que as operações de transferência e de transporte de fluidos não se caracterizam como industrialização, que o contato físico com o produto que se industrializa é apenas uma das premissas para que parte/peça seja considerada produto intermediário e que não pode ser interpretada isoladamente das demais condições previstas no inciso V da IN nº 01/86.

Diz que as partes de bombas e os tubos empregados no bombeamento de materiais se enquadram no inciso IV e não no inciso V da IN nº 01/86.

Afirma que as informações sobre os itens não relacionados especificamente à fase de neutralização, apresentadas pelo Contribuinte e juntadas às fls. 135/166, foram observadas quando da análise de cada produto, que alguns produtos foram classificados como produto intermediário, já que atendem as condições do inciso V da IN nº 01/86 e que outros itens, como rotores (de bombas), tubos e carcaças, se enquadram no inciso IV da IN nº 01/86, sendo classificados como uso e consumo.

Informa que as partes e peças classificadas como uso e consumo foram adquiridas para substituição nas manutenções.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Lembra que os materiais que preencheram as condições de produto intermediário, previstas na IN n° 01/86, estão relacionadas nos Anexos IA e IB do Laudo Pericial

Considerações finais do Laudo Pericial:

Conclui o Perito afirmando que da análise dos 2.408 (dois mil, quatrocentos e oito) itens se constatou que: 1.007 (um mil e sete) itens são utilizados em linhas marginais, previstas no inciso I da IN n° 01/86 e também possuem as características de uso e consumo; 15(quinze) itens correspondem a ferramentas e instrumentos, previstas no inciso III da IN n° 01/86 e 1.251(um mil duzentos e cinquenta e um) itens possuem as características descritas no item IV da IN n° 01/86.

E que há ainda 135 (cento e trinta e cinco) itens que preenchem as condições previstas no inciso V da IN n° 01/86, caracterizando-se como produto intermediário, pois além do contato com o produto que se industrializa, também desenvolvem atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção.

Às fls. 621/633, a Autuada manifesta-se sobre o laudo pericial afirmando que em relação ao que foi considerado pelo Perito como produto intermediário, deve a glosa fiscal ser de pronto extirpada, e quanto aos demais produtos reitera a suas considerações da defesa inicial.

O Fisco, às fls. 635/639, se manifesta discordando do resultado da perícia realizada e reiterando a procedência do lançamento.

Dos Pareceres da Assessoria do CC/MG

A Assessoria do CC/MG, às fls. 182/191 e 640/649, apresenta parecer de mérito, opinando pela procedência do lançamento.

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, com as adequações necessárias.

Do Mérito

Conforme relatado, trata a autuação de recolhimento a menor de ICMS, no período de janeiro de 2005 a julho de 2010, em decorrência de apropriação indevida de créditos de ICMS referentes às aquisições de materiais de uso e consumo, aplicados em ações de preservação ambiental, manutenção de máquinas industriais, bem como em análises de laboratório do estabelecimento autuado.

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 n° 6.763/75.

Da arguição de decadência

De início, pleiteia a Impugnante que seja considerado decaído o direito de lançar relativamente aos fatos geradores ocorridos nos períodos anteriores a dezembro de 2005, com base no § 4° do art. 150 do Código Tributário Nacional - CTN.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, § 4º, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL EM RELAÇÃO À DECADÊNCIA. INCIDE, NESTA SITUAÇÃO, A REGRA GERAL ESTABELECIDADA 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 n° 448.416-SP, sob a relatoria do Ministro Otávio Noronha, cuja ementa assim expressa:

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 no art. 173, inciso I do CTN na hipótese da apuração do ICMS, como decidido no Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 76977/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.

Dessa forma, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo ao exercício de 2005 somente expirou em 31/12/10, 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 15/12/10.

Dos Materiais de Uso e Consumo

Exige o Fisco o estorno de créditos de ICMS vinculados às aquisições de materiais de uso e consumo, relacionados na planilha de fls. 16/75, cuja utilização se deu na manutenção de máquinas industriais, em ações de preservação ambiental e em laboratório na área de análises.

A Defesa alega que as conclusões fiscais partem tanto de equivocadas premissas acerca do processo produtivo, quanto à interpretação incorreta da legislação, que conforme assentado na jurisprudência, o direito de crédito de ICMS deve ser verificado segundo um critério físico o que pressupõe a incorporação física do produto à mercadoria a ser objeto de circulação, mas que, todavia, a Lei Complementar nº 87/96 adotou critério misto, o qual admite o crédito pela aquisição tanto de matérias primas quanto de produtos intermediários, embora estes não façam parte da composição do produto final.

Alega, ainda, que, conforme REsp. nº 1.175.166/MG, o Superior Tribunal de Justiça pontificou que a LC nº 87/96 ampliou a possibilidade do crédito, visto que esta não fez referência à necessidade de que os insumos integrem o produto final, que essa disciplina foi refletida no art. 66, inciso V, alínea “b” do RICMS/02, que os itens que foram objeto de glosa são aplicados direta e imediatamente na linha principal de produção, se entendida como o conjunto das fases que levam, estritamente, a obtenção do produto final e que, esses itens, são pertencentes à linha principal de produção mesmo que aplicados na atividade de tratamento ambiental.

Afirma, também, que diversos dos itens relacionados na autuação são componentes das bombas atreladas aos filtros de lama e ao sistema de neutralização de resíduos, dentre eles alguns rotores, carcaça, eixos e luva.

Às fls. 89/90 dos autos, descreve parte do processo produtivo e alega, em síntese, que os referidos itens são aplicados em tubos cuja atividade é parte indissociável do processo produtivo, que esses materiais estão sujeitos ao constante desgaste, que o direito de crédito decorre da IN SLT nº 01/86 à medida que os bens adquiridos se consomem imediatamente e de forma integral e que, com relação aos tubos nos quais é aplicada a maior parte dos materiais listados pelo Fisco, há evidente contato físico direto.

Às fls. 91/92, afirma que há, ainda, pequena parcela dos materiais empregada na refusão do alumínio, os quais apresentam características necessárias à concessão do crédito, a exemplo do “rotor de grafite”, da “biruta” e do “tubo de aço esmaltado” os quais sofrem desgaste contínuo em razão de interação física com o produto em elaboração e que os bens cujos créditos foram glosados são consumidos no processo produtivo, como itens essenciais à formação do produto final, nos moldes do art. 20, caput e § 1º da LC nº 87/96 e art. 66, inciso V, alínea “b” do RICMS/02.

A Autuada analisa o tema, às fls. 92/97, sob outro aspecto, ao alegar, em síntese, que os itens adquiridos assim como o ácido sulfúrico fazem parte do sistema de

neutralização de resíduos da fábrica, que em razão das obrigações de natureza ambiental impostas às pessoas jurídicas potencialmente poluidoras, não se pode cogitar de um processo produtivo que não compreenda, como parte indissociável, sistema de tratamento ambiental, para evitar ou atenuar os danos derivados do lançamento de rejeitos industriais e que, da mesma forma, também não se pode dissociar a atividade desenvolvida dentro do laboratório de análises.

O Fisco enfrenta a questão informando que os requisitos para a classificação de um produto como intermediário são referenciados, inicialmente, no art. 66, inciso V, alínea “b” do RICMS/02 (... aqueles que sejam consumidos ou integrem o produto final na condição de elemento indispensável à sua composição.), mas que tais critérios (consumo e essencialidade/indispensabilidade) são insuficientes para a classificação.

A solução para o deslinde da questão é interpretar de forma sistemática o art. 66, inciso V, alínea “b” do RICMS/02, com o art. 222 do RICMS/02, principalmente com a disposição do inciso II, alínea “a”, sendo os produtos intermediários o objeto da ação de transformação ao passo que partes e peças são sujeitos da ação, transformam os produtos intermediários e as matérias primas em produto abacado.

Relativamente à Instrução Normativa SLT nº 01/86, informa (fls. 173/174) que, conforme art. 222 do RICMS/02, entende-se como processo industrial as operações consistentes na transformação de matérias primas e produtos intermediários em espécie nova, e como linha marginal, as unidades do estabelecimento industrial (máquinas, equipamentos e instalações) cuja atividade não consista em transformação e/ou beneficiamento de matéria prima e intermediários em espécie nova e que a atividade de manutenção industrial (aludida no inciso IV da IN SLT nº 01/86) não consiste em industrialização, pois a substituição de partes e peças desgastadas por similares novas é atividade distinta da ação de transformação de matéria prima e produto intermediário em espécie nova.

Informa, quanto ao estorno de créditos referentes à entrada de tubos, rotores, luvas e carcaças de bombas, que tais materiais não se confundem com intermediários, que não são objeto da transformação em espécie nova, que o princípio da não cumulatividade se refere às mercadorias e não ao estabelecimento quando menciona a jurisprudência do STF, que é inadmissível o creditamento visto que as partes e peças em comento encerram a cadeia polifásica de circulação, e que, como são peças e partes de manutenção, a regra a ser aplicada é a do inciso IV da IN nº 01/86.

Quanto ao ácido sulfúrico (fls. 178), informa que este tem a finalidade de neutralizar a alcalinidade dos resíduos, não havendo geração de espécie nova (industrialização) e que sob o enfoque da IN nº 01/86, este material é aplicado em linha marginal de produção.

E, finalmente, quanto a “rotor de grafite”, “biruta” e “tubo de aço esmaltado”, afirma que, nos termos do art. 222 do RICMS/02, estes componentes são sujeitos da ação de industrialização não se confundindo com produto intermediário (objetos da ação), que encerram a cadeia multifásica de circulação de mercadoria,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

aplicando-se ao caso o art. 70, incisos III e XI do RICMS/02, e que, como partes e peças de manutenção, enquadram-se no inciso IV da IN nº 01/86.

Conforme relatado anteriormente, na busca de uma melhor compreensão dos diversos produtos classificados pelo Fisco como de uso e consumo, os quais para a Impugnante atendem o conceito de intermediário, a Câmara de Julgamento determinou a realização de perícia.

Para tanto, em atendimento à determinação da Câmara de Julgamento, o Perito designado elaborou o Laudo Pericial de fls. 235/254, contendo as respostas aos quesitos formulados e a conclusão quanto à correta classificação dos produtos.

Informa que a relação dos 2.408 (dois mil, quatrocentos e oito) itens e sua classificação individualizada como produto intermediário ou material de uso e consumo encontra-se nos anexos IA (planilha analítica), em meio eletrônico, e IB (planilha sintética), em meio físico, às fls. 258/529.

Neste sentido concluiu, em resumo, que:

- 1.007 (um mil e sete) itens são utilizados em linhas marginais, previstas no inciso I da IN nº 01/86 e também possuem as características de uso e consumo, a exemplo do ácido sulfúrico utilizado para neutralização do potencial de hidrogênio - pH da lama vermelha (tratamento ambiental) e os produtos de laboratório (controle de qualidade);

- 15 (quinze) itens correspondem à ferramentas e instrumentos, previstas no inciso III da IN nº 01/86;

- 1.251 (um mil, duzentos e cinquenta e um) itens possuem as características descritas no item IV da IN nº 01/1986, ou seja, são partes e peças de máquina, aparelhos ou equipamentos, pelo fato de não se constituírem em produto individualizado, com identidade própria, mas apenas componentes de estrutura estável e duradoura, cuja manutenção naturalmente pode importar na substituição das mesmas e, além disso, não desenvolvem atuação particularizada, essencial e específica dentro da linha de produção e dessa forma, caracterizam-se como material de uso e consumo; e

- 135 (cento e trinta e cinco) itens preenchem as condições previstas no inciso V da IN nº 01/86, caracterizando-se como produto intermediário, pois além do contato com o produto que se industrializa, também desenvolvem atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção.

Assim, com exceção dos 135 (cento e trinta e cinco) itens classificados pelo *Expert* como produtos intermediários, o que se constata do resultado da perícia é que a quase totalidade dos produtos são de uso e consumo e não intermediários, como quer a Impugnante, por não se enquadrarem na definição contida na Instrução Normativa SLT nº 01/86.

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

A Instrução Normativa define como consumido diretamente no processo de industrialização, o produto individualizado, quando sua participação se der num ponto qualquer da linha de produção, mas nunca marginalmente ou em linhas independentes, e na qual o produto tiver o caráter de indiscutível essencialidade na obtenção do novo produto.

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

Não se consideram consumidas imediata e integralmente os produtos, como ferramentas, instrumentos ou utensílios, que embora se desgastem ou deteriorem no processo de industrialização - como, aliás, ocorre em qualquer bem ao longo do tempo - não se esgotam de maneira contínua, gradativa e progressiva, até o completo exaurimento, na linha de produção.

Na mesma linha, a referida Instrução Normativa estabelece que não são produtos intermediários as partes e peças de máquinas, aparelhos ou equipamentos, pelo fato de não se constituírem em produto individualizado, com identidade própria, mas apenas componentes de uma estrutura estável e duradoura, cuja manutenção naturalmente pode importar na substituição das mesmas.

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

IMPOSTO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA E SERVIÇOS – PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE – OBJETO. O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE VISA AFASTAR O RECOLHIMENTO DUPLO DO TRIBUTO, ALCANÇANDO HIPÓTESE DE AQUISIÇÃO DE MATÉRIA-PRIMA E OUTROS ELEMENTOS RELATIVOS AO FENÔMENO PRODUTIVO. A EVOCACÃO É IMPRÓPRIA EM SE TRATANDO DE OBTENÇÃO DE PEÇAS DE MÁQUINAS, APARELHOS, EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS E MATERIAL DE MANUTENÇÃO. (GRIFOU-SE.)

As partes e peças, objeto da atuação, são típicas de manutenção periódica, ou para neutralizar a alcalinidade dos rejeitos com vistas ao atendimento da legislação ambiental ou ainda em análises de laboratório, não exercendo, portanto, atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção, em contacto físico com o produto que se industrializa, sendo caracterizadas como materiais de uso e consumo.

Desta forma, com exceção dos produtos classificados na perícia como “intermediários”, em face da prova pericial realizada, afigura-se correta a glosa dos créditos efetuada pelo Fisco, uma vez que os créditos de ICMS relativos a materiais de uso e consumo são expressamente vedados pela legislação de regência do imposto, vedação esta regulamentada pelo art. 70, inciso III do RICMS/02, *in verbis*:

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

III - se tratar de entrada, até 31 de dezembro de 2019, de bens destinados a uso ou a consumo do estabelecimento;

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

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;

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

A Fiscalização rejeita tal tese, afirmando que a compensação do imposto é objeto de lei complementar, que a lei que rege o tema (LC nº 87/96) foi silente quanto ao crédito na proporção das exportações, pela entrada de materiais de uso e consumo, que esse silêncio significa não ao creditamento tratado, que a alternativa viável seria o firmamento de convênio no âmbito do CONFAZ, o que não fora feito, e que, no sentido de dirimir dúvidas sobre o tema foi editado o Decreto nº 45.388 de 02/06/10 e expõe sua ementa.

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

Consulta de Contribuinte nº 89/04

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

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

Assim, pode-se afirmar que até 13/08/07, os créditos relativos aos produtos intermediários, matéria prima e embalagem eram integrais, enquanto aqueles relativos a material de uso e consumo eram proporcionais às exportações.

Com efeito, o RICMS/02, até 13/08/07, tratava da matéria no art. 66, com as seguintes disposições:

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:

I - ao serviço de transporte ou de comunicação prestado ao tomador, observado o disposto no § 2º deste artigo;

II - à entrada de bem destinado ao ativo permanente do estabelecimento, observado o disposto nos §§ 3º, 5º e 6º deste artigo;

III - à entrada de energia elétrica usada ou consumida no estabelecimento, observado o disposto no § 4º deste artigo;

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 compoñham, 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;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

VI - 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;

VII - 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;

(...).

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

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

(...)

III - se tratar de entrada, até 31 de dezembro de 2010, de bens destinados a uso ou a consumo do estabelecimento, excetuadas as hipóteses previstas nos incisos VI e VII do caput do artigo 66 deste Regulamento;

(Efeitos de 1º/01/2007 a 13/08/2007 - Redação dada pelo Dec. nº 44.596, de 13/08/07)

(...)

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 os incisos acima transcritos conviviam em harmonia legislativa com os outros dispositivos que tratavam do crédito do imposto, em relação à generalidade das operações dos estabelecimentos.

Desta forma, existindo diferença no seio do regulamento, é razoável o entendimento de que o material de uso/consumo mencionado não é o produto intermediário, caracterizando-se exatamente por aquele que não atende aos ditames da Instrução Normativa nº 01/86, mas que está vinculado ao processo produtivo.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim vinha decidindo o Conselho de Contribuintes até a edição do Decreto nº 45.388 de 02 de junho de 2010, que cessou quaisquer dúvidas que se pudesse ter acerca do entendimento que a SEF/MG pretendia que fosse dado ao tema. É que o art. 2º do referido decreto deixa clara a impossibilidade da apropriação do mencionado crédito ao determinar o estorno do crédito efetivado, a qualquer tempo, pelo contribuinte. Confira-se:

Decreto nº 45.338/10:

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

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.

(...).

Deve-se destacar que a norma do Decreto nº 45.388, de 02 de junho de 2010, supratranscrita, tem a mesma hierarquia do RICMS/02, embora não tenha sido modificada, revogada, repristinada ou retroagida a vigência das normas sobre a matéria nele tratadas.

Desta forma, em face da impossibilidade deste Órgão colegiado negar aplicação a ato normativo, em observância do art. 110, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos de Minas Gerais (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, não há como permitir a apropriação, a qualquer tempo efetivada, do crédito relativo à aquisição de material de uso e consumo, ainda que na proporção das exportações realizadas pelo adquirente.

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Neste norte, considerando o entendimento do Órgão responsável pela interpretação da legislação tributária, dentro da estrutura da SEF/MG, a Superintendência de Tributação (SUTRI), sobre a matéria, no período anterior a 13/08/07, as alterações processadas na legislação em 13/08/07 e as disposições do Decreto nº 45.338/10, retromencionado, é possível concluir que os contribuintes foram levados 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.

Por estas razões, e com base no parágrafo único do art. 100, inciso III do CTN, devem ser excluídos, no presente caso, os juros e as multas sobre as exigências relativas ao aproveitamento indevido de crédito relacionado às entradas de material de uso e consumo, utilizados no processo produtivo da Autuada, ocorridas até 13/08/07, considerando a proporcionalidade das exportações realizadas, voltando os juros a incidir a partir de 14/08/07.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para: 1) excluir as exigências relativas aos produtos classificados pelo Perito no anexo 1B, fls. 257/529, como "produtos intermediários", e 2) sobre as exigências remanescentes, excluir os juros e multas, com base no art. 100, inc. III, c/c parágrafo único do CTN, na proporção das saídas destinadas ao exterior em relação às saídas totais do estabelecimento, ocorridas até 13/08/07, voltando os juros a incidir a partir de 14/08/07. Vencidos, em parte, os Conselheiros Luciana Mundim de Mattos Paixão (Relatora) e Orias Batista Freitas que, em relação ao item 2 acima, excluam todas as exigências anteriores a 14/08/07. Designado relator o Conselheiro José Luiz Drumond (Revisor). Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Guilherme Rodrigues Macedo e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Bruno Rodrigues de Faria. Participou do julgamento, além

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

do signatário e dos Conselheiros vencidos, o Conselheiro René de Oliveira e Sousa Júnior.

Sala das Sessões, 28 de agosto de 2012.

José Luiz Drumond
Presidente / Relator designado

7

CC/MIG

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	20.604/12/3ª	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000168105-44	
Impugnação:	40.010128891-05	
Impugnante:	Novelis do Brasil Ltda.	
	IE: 461013765.00-50	
Proc. S. Passivo:	Rodolfo de Lima Gropen/Outro(s)	
Origem:	DF/BH-3 - Belo Horizonte	

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.

A matéria objeto da discussão no presente voto 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

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

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

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

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

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

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

II - darão direito de crédito, que não será objeto de estorno, as mercadorias entradas no estabelecimento para integração ou consumo em processo de produção de mercadorias

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 a esta diretiva, traziam a mesma disposição incluída na Lei n.º 6.763/75 e regulamentada pelo RICMS/MG, a saber:

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

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

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

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

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

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

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 constava 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, 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

efetuado diretamente pelo proprietário dos produtos;

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

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

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

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

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

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

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

“DECRETO Nº 45.388, DE 2 DE JUNHO DE 2010

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

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

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, julgo parcialmente procedente o lançamento, para, além das exclusões já procedidas pela decisão majoritária cancelar, também, as exigências remanescentes, na proporção das saídas destinadas ao exterior em relação às saídas totais do estabelecimento, anteriores a 14 de agosto de 2007.

Sala das Sessões, 28 de agosto de 2012.

Luciana Mundim de Mattos Paixão
Conselheira

CC/MIG