

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 3.960/12/CE Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000146264-61  
Recurso de Revisão: 40.060132436-37  
Recorrente: Minerações Brasileiras Reunidas S/A-MBR  
IE: 448001791.05-20  
Recorrida: Fazenda Pública Estadual  
Proc. S. Passivo: Cláudia Horta de Queiroz/Outro(s)  
Origem: DF/BH-3 - Belo Horizonte

### **EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - AQUISIÇÃO DE MATERIAL DE USO E CONSUMO E BEM ALHEIO.** Constatado o aproveitamento indevido de créditos destacados em notas fiscais de aquisição de materiais de uso e consumo e de bens alheios à atividade do estabelecimento. Exigências de ICMS e Multa de Revalidação prevista no art. 56, II da Lei nº 6.763/75. Entretanto, deve ser feita a exclusão das exigências relacionadas a produtos classificados como intermediários pelo Perito Oficial, com exceção dos itens "1 a 4", "6", "8" e "10 a 16" do Parecer do Perito. Permitida a apropriação dos créditos do imposto à razão de 1/48 mês, em relação aos bens do ativo, não alheios à atividade do estabelecimento, nos termos do laudo pericial. Excluídos ainda os juros e multas, no tocante aos materiais de uso e consumo no processo de industrialização, na proporção das saídas destinadas ao exterior, em relação às saídas totais do estabelecimento, ocorridas até 13/08/07, com fundamento no art. 100, inciso III c/c parágrafo único do CTN. Mantida a decisão recorrida.

**ALÍQUOTA DE ICMS - DIFERENCIAL- MATERIAL DE USO E CONSUMO - ATIVO PERMANENTE - OPERAÇÃO INTERESTADUAL.** Constatada a falta de recolhimento do ICMS devido pela diferença de alíquota, em aquisições interestaduais de materiais destinados a uso e consumo e ativo permanente do estabelecimento. Exigências de ICMS e a Multa de Revalidação prevista no art. 56, II da Lei nº 6.763/75. Entretanto, devem ser excluídas as exigências relacionadas a produtos classificados como intermediários, com as ressalvas expressas na decisão. Mantida a decisão recorrida.

Recurso de Revisão conhecido à unanimidade e não provido pelo voto de qualidade.

### **RELATÓRIO**

#### **Da Autuação**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A presente autuação diz respeito a recolhimento a menor do ICMS, no período de janeiro de 1999 a abril de 2004, apurado mediante recomposição da conta gráfica, em função da constatação das seguintes irregularidades, ocorridas no exercício de 1999:

1. Aproveitamento indevido de crédito de ICMS relativo a aquisições de materiais de uso e consumo e de bens alheios à atividade do estabelecimento;
2. Falta de recolhimento do ICMS relativo à diferença de alíquota referente às aquisições interestaduais de materiais de uso e consumo e de bens destinados ao ativo permanente da empresa autuada.

As exigências são do ICMS e da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

O trabalho fiscal envolveu os estabelecimentos referentes às minas: de Águas Claras, do Pico, da Mutuca e do Tamanduá, cujas escriturações e apuração do ICMS são centralizadas no estabelecimento autuado (de Águas Claras).

### **Da Decisão Recorrida**

Apreciando o lançamento, a 2ª Câmara, em sessão realizada no dia 04 de julho de 2012, por meio da decisão consubstanciada no Acórdão nº 19.718/12/2ª, por maioria de votos, julgou parcialmente procedente o lançamento para: 1) em relação à irregularidade “1”: (a) excluir as exigências relativas aos produtos classificados pelo Perito como “intermediários”, exceto em relação aos bens relacionados nos itens “1” a “4”, “6”, “8” e “10” a “16” (fls. 1.068/1.069); (b) conceder à Autuada os créditos do imposto à razão de 1/48 mês, em relação aos bens do ativo classificados pelo Perito como não alheios à atividade da empresa, observadas as normas contidas no art. 66, § 3º do RICMS/MG; (c) excluir os juros e multas vinculados aos materiais de “uso e consumo na atividade produtiva”, com base no art. 100, inciso III, c/c parágrafo único do CTN, na proporção das saídas destinadas ao exterior em relação às saídas totais do estabelecimento, ocorridas até 13/08/07 e (d) observar, na recomposição da conta gráfica deste processo, a recomposição feita no PTA nº 01.000144155-83 (Acórdão nº 3.306/07/CE); 2) em relação à irregularidade “2”: excluir as exigências relativas aos produtos classificados pelo Perito como “intermediários”, exceto em relação aos bens relacionados nos itens “1” a “4”, “6”, “8” e “10” a “16” (fls. 1.068/1.069), nos termos do parecer da Assessoria do Conselho de Contribuintes (fls. 1.120/1.148).

### **Do Recurso de Revisão interposto pela Recorrente/Autuada**

Inconformado, o Sujeito Passivo interpõe, tempestivamente, o presente Recurso de Revisão (fls. 1.213/1.239), por intermédio de sua procuradora regularmente constituída.

Afirma que a decisão recorrida revela-se divergente das decisões proferidas nos seguintes acórdãos indicados como paradigmas: 20.782/12/1ª, 18.741/08/3ª, 19.057/11/2ª, 3.306/07/CE, 3.615/10/CE e 3.701/11/CE (cópias anexas às fls. 1.243/1.451).

Requer seja conhecido e provido seu Recurso de Revisão.

**DECISÃO**

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

**Da Preliminar**

Cabe, inicialmente, analisar o cabimento do presente recurso nos termos do art. 163 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, que dispõe:

RPTA

Art. 163. Das decisões da Câmara de Julgamento cabe Recurso de Revisão para a Câmara Especial, no prazo de 10 (dez) dias contados da intimação do acórdão, mediante publicação da decisão no órgão oficial, nas seguintes hipóteses:

(...)

II - no caso de PTA submetido ao rito ordinário, quando a decisão recorrida seja divergente, quanto à aplicação da legislação tributária, de outra proferida por câmara do Conselho de Contribuintes.

**Dos Pressupostos de Admissibilidade**

Superada, de plano, a condição de admissibilidade referente ao rito processual, capitulada no inciso II do art. 163 do RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, cumpre verificar o atendimento, também, da segunda condição estatuída no citado dispositivo legal, relativa à divergência jurisprudencial.

Após análise dos autos e inteiro teor dos acórdãos indicados como divergentes, constata-se assistir razão à Recorrente, eis que as decisões apontadas como paradigmas se revelam divergentes em relação à aplicação da legislação tributária.

Cumpre ressaltar que esta espécie de Recurso de Revisão tem como pressuposto de cabimento a existência de decisão divergente quanto à aplicação da legislação tributária, sobre a mesma matéria, proferida pela mesma ou por outra Câmara de Julgamento deste Órgão Julgador, podendo ser pela Câmara Especial.

Nesse sentido, o objetivo buscado pelo Órgão Julgador é o da uniformização das decisões, evitando que as Câmaras decidam de forma diferente sobre determinada matéria.

A Recorrente afirma que a decisão recorrida revela-se divergente das decisões proferidas nos seguintes acórdãos indicados como paradigmas: 20.782/12/1ª, 18.741/08/3ª, 19.057/11/2ª, 3.306/07/CE, 3.615/10/CE e 3.701/11/CE (cópias anexas às fls. 1.243/1.451).

Com efeito, no que se refere à decisão consubstanciada pelo Acórdão nº 18.741/08/3ª, a Recorrente sustenta que tratando as duas decisões, recorrida e paradigma, de análise envolvendo atividades de mineração, a decisão paradigma

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

apreciou em conjunto as Instruções Normativas nº 01/86 e nº 01/01, sendo que a decisão recorrida limitou-se à análise da Instrução Normativa nº 01/86.

Contudo, pela análise do acórdão recorrido, além do laudo pericial que subsidiou a decisão, percebe-se que não é somente esse enfoque (IN nº 01/86) que é dado na análise dos itens, objeto do estorno, nas atividades desenvolvidas pela ora Recorrente.

Verifica-se que ao acatar parte do resultado da prova pericial, que faz análise do processo sob a ótica das duas instruções normativas, a decisão recorrida não deixa de abordar também a Instrução Normativa nº 01/01.

Dessa forma, percebe-se que em relação à matéria e quanto à decisão apontada como paradigma não se percebe divergência das decisões quanto à aplicação da legislação tributária.

Já no que se refere à decisão consubstanciada pelo Acórdão nº 20.782/12/1ª, a ora Recorrente afirma que a decisão recorrida se apresenta divergente quanto à aplicação da legislação tributária tendo em vista que diverge do laudo pericial que orientou o acórdão paradigma.

Contudo, a alegação de divergência de uma decisão em relação ao laudo pericial de outra não se constitui em pressuposto de cabimento, até porque o Recurso não informa qual teria sido precisamente a divergência entre as decisões, considerando-se que elas foram tomadas pelas Câmaras no mesmo sentido.

Desse modo, também nessa situação não se percebe divergência das decisões quanto à aplicação da legislação tributária.

Por outro lado, no que se refere à alegada divergência das decisões quanto à concessão proporcional dos créditos de ICMS relativos a materiais de uso/consumo em relação à exportação dos produtos, verifica-se que em todas as decisões apontadas como paradigmas, com exceção da proferida no Acórdão nº 20.782/12/1ª, houve a citada concessão desses créditos para os períodos anteriores a 14/08/07, diferentemente da decisão recorrida, que excluiu apenas juros e multas.

Observa-se que em duas delas, nos Acórdãos nº 3.615/10/CE e nº 3.701/11/CE, a divergência se apresenta mais clara e mais explícita tendo em vista que essas duas decisões foram prolatadas após a edição do Decreto nº 45.388 de 02 de junho de 2010, que modificou a jurisprudência do Órgão Julgador sobre a matéria.

Dessa forma, conclui-se pelo cabimento do Recurso, em relação a todos acórdãos apontados como paradigmas, com exceção da proferida no Acórdão nº 20.782/12/1ª, no que se refere à análise dos créditos de materiais de uso/consumo integrados/consumidos no processo produtivo, na proporção da exportação dos produtos, apropriados no período até 13/08/07.

Diante do exposto, reputa-se atendida a segunda condição prevista no inciso II do art. 163 do RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08 (divergência jurisprudencial), com o cumprimento da exigência de preenchimento cumulativo das condições, conforme previsto no referido dispositivo legal.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Via de consequência, constata-se que se encontram configurados os pressupostos de admissibilidade para o Recurso de Revisão.

Cumprе ressaltar que, nos termos do art. 168 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, o Recurso de Revisão admitido devolve à Câmara Especial o conhecimento de toda matéria nele versada.

O Recurso ora sob análise propugna pela reforma da decisão sob dois aspectos que, na realidade, dizem respeito a toda discussão tratada nos autos: a caracterização dos itens, cujos créditos foram estornados, como produtos intermediários e a concessão dos créditos de ICMS relacionados aos materiais de uso e consumo do estabelecimento na proporção da exportação dos produtos.

Em relação ao primeiro aspecto, *data venia*, não há alegações objetivas e específicas para serem apreciadas e decididas em sede de Recurso.

A ora Recorrente se limita a solicitar que **TODOS OS MATERIAIS EMPREGADOS NAS ETAPAS DE MINERAÇÃO**, sem apontá-los expressamente, sejam classificados como produtos intermediários, nos termos da Instrução Normativa nº 01/01.

Contudo, como já observado no item relativo ao cabimento do Recurso, a decisão da Câmara *a quo* acatou as conclusões do laudo pericial que, expressamente, levaram em consideração, em sua análise, o teor das Instruções Normativas nº 01/86 e nº 01/01, conjuntamente, para classificação dos produtos como intermediários.

É de bom alvitre também salientar que se na fase de Impugnação, nos termos do inciso II do art. 119 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, o Sujeito Passivo tem o dever de apontar a matéria objeto da discordância, inclusive relacionando quantidades e valores.

Art. 119. Na impugnação será alegada, de uma só vez, a matéria relacionada com a situação fiscal de que decorreu o lançamento, inclusive a desconsideração de ato ou negócio jurídico, se for o caso, ou o pedido de restituição, com a indicação precisa:

(...)

II- da matéria objeto da discordância, inclusive quantidades e valores;

Nesse sentido, em sede de recurso não poderia ser diferente, não podendo ficar ao alvedrio do julgador definir qual o limite da vontade da parte para efeito de reforma da decisão.

### **Do Mérito**

Considerando que a fundamentação do Acórdão recorrido não se contrapõe à decisão tomada pela Câmara Especial e, por consequência, vai ao encontro das discussões alinhavadas na sessão de julgamento, transcreve-se aquela decisão, com as adequações pertinentes, conforme a seguir.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Conforme já relatado trata o presente lançamento sobre a acusação fiscal de que a Recorrente/Autuada, no período de janeiro de 1999 a abril de 2004, recolheu a menor o ICMS visto que aproveitou indevidamente créditos de ICMS referentes a aquisições de materiais de uso e consumo e de bens alheios à atividade do estabelecimento, bem como deixou de recolher o ICMS referente ao diferencial de alíquotas das aquisições dos materiais de uso e consumo e dos bens alheios.

Primeiramente, cabe analisar a arguição da Impugnante de que ocorrera a decadência do crédito tributário relativamente ao período de 01/01/99 a 02/09/99, baseando-se na regra contida no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional – CTN.

O citado dispositivo disciplina o prazo para homologação do lançamento, ou seja, o prazo para a Fazenda Pública homologar o procedimento efetuado pelo sujeito passivo, que consiste em antecipar o pagamento, sem prévio exame da autoridade administrativa, sendo que a referida autoridade, tomando conhecimento deste procedimento efetuado pelo contribuinte, homologa o pagamento de forma tácita ou expressa.

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

Da análise das peças que compõem os autos, tem-se que, em relação aos fatos geradores ocorridos no exercício de 1999, a contagem do prazo decadencial iniciou-se em 01/01/00, findando-se em 31/12/04. Considerando-se que o Auto de Infração foi lavrado em 03/08/04 e que o Sujeito Passivo foi pessoalmente intimado em 03/09/04 (fls. 11), verifica-se, inequivocamente, a não ocorrência de decadência do direito de promover o lançamento.

Assim, não há que se falar em decadência do crédito tributário relativo ao exercício de 1999.

Adentrando no mérito propriamente dito, examine-se a primeira irregularidade, que diz respeito ao aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a aquisições de materiais de uso e consumo ou de bens alheios à atividade do estabelecimento autuado.

As exigências fiscais referem-se ao ICMS devido, apurado mediante recomposição da conta gráfica, acrescidos da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Os produtos objeto da presente autuação, exceção feita àqueles que serão analisados em tópico específico, não podem ser classificados como intermediários, como quer a Impugnante, por não se enquadrarem na definição contida na Instrução Normativa SLT nº 01/86.

De acordo com a citada norma, 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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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 sendo consumido ou desgastado, 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.

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 sua substituição.

Corroborar esse entendimento a decisão do Supremo Tribunal Federal no RE nº 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 EVOCÇÃO É IMPRÓPRIA EM SE TRATANDO DE OBTENÇÃO DE PEÇAS DE MÁQUINAS, APARELHOS, EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS E MATERIAL DE MANUTENÇÃO. (GRIFOU-SE.)

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

A substituição dessas partes e peças não resulta em aumento da vida útil dos bens que integram, não se aplicando ao caso dos autos, o disposto no art. 66, § 6º do RICMS/02.

Assim sendo, observadas as retificações a seguir propostas, oriundas da prova pericial realizada, afigura-se correta a glosa dos créditos efetuada pela Fiscalização, uma vez que são relativos a materiais de uso e consumo e bens alheios à atividade do estabelecimento, portanto, são expressamente vedados pela legislação de regência do imposto, vedação esta regulamentada pelo art. 70, incisos III e XIII, do RICMS/02, *verbis*:

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

### **Efeitos de 1º/01/98 a 31/12/99**

III - se tratar de entrada, até 31 de dezembro de 1999, de bens destinados a uso ou consumo do

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

estabelecimento, excetuada a hipótese prevista no item 3 do § 1º do artigo 66;

(...)

### Efeitos a partir de 04/03/97

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

Da análise do “Relatório Pericial” acostado às fls. 1.023 ou 1.052, bem como de seus anexos em meio eletrônico (fls. 1.053), verifica-se que a perícia solicitada foi realizada com absoluta eficiência, o que será demonstrado nos tópicos que se seguem.

Com relação ao **quesito 1**, conforme demonstram as planilhas acostadas às fls. 20/272, 275/566, 569/618 e 620/636, a glosa dos créditos promovida pela Fiscalização refere-se a produtos utilizados nas minas de Águas Claras (MAC), Pico (PIC), Mutuca (MUT) e Tamanduá (TAM).

Analisando-se as referidas planilhas, elaboradas “por item de documento fiscal”, verifica-se que a Fiscalização listou produtos que não foram objeto de qualquer exigência, ou seja, as colunas “DA (Diferencial de Alíquotas)” e “Estorno (Uso e Consumo)” foram preenchidas com valor numérico nulo (R\$ 0,00).

Assim, o quesito em questão teve por objetivo identificar os produtos que não foram objeto de exigências fiscais, apesar de estarem relacionadas nas planilhas elaboradas pela Fiscalização (como o óleo diesel, por exemplo), por terem sido considerados, previamente, produtos intermediários ou bens não alheios.

Tais produtos foram listados no Anexo II do Laudo Pericial (em meio eletrônico - fls. 1.053).

Ocorre, porém, que ao tentar identificar os itens sem exigibilidade, o Perito Oficial observou que havia produtos cujos créditos foram estornados em uma ou mais minas (estabelecimentos), mas que não eram objeto de exigências em outras, ou seja, ocorria o estorno do crédito e/ou a exigência da diferença de alíquota em relação a determinado produto em uma mina, mas este mesmo produto ou similar, em outra(s) mina(s), não era objeto de qualquer exigência fiscal. Portanto, não se pode afirmar, para tais produtos, que a Fiscalização os classificou, previamente, como “intermediários”, exatamente pelo fato de terem sido alvo de alguma exigência.

Juntamente com o laudo pericial, o Assistente Técnico da Fazenda (designado às fls. 868) apresentou o parecer de fls. 1.062/1.070, onde ratifica grande parte das conclusões do Perito Oficial, contestando, porém, a classificação adotada em relação a 16 (dezesseis) produtos (listados às fls. 1.068/1.069), considerados, pelo assistente, como meros componentes de máquinas, aparelhos ou equipamentos, sem atuação essencial, específica e particularizada dentro da linha de produção, sendo, pois, no seu entender, materiais de uso e consumo.

Assim, merecem ser examinados os produtos acima citados, objeto da divergência.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Adentrando nessa análise, conclui-se como correto o entendimento do Assistente Técnico da Fazenda em relação aos itens 1 a 4, 6, 8 e 10 a 16, listados às fls. 1.068/1.069, uma vez que, pelas informações constantes dos autos, tais produtos (partes e peças) não desenvolvem atuação particularizada, essencial e específica na linha de produção, nos termos definidos no inciso V da Instrução Normativa nº 01/86, sendo caracterizados como materiais de uso e consumo, *in verbis*:

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.

Com relação aos itens 1 e 4, deve-se observar que a função de britar o minério é exercida pelo *britador* e não pelo *anel* ou pela *bucha aranha britador*, que têm como função a vedação/travamento do sistema do britador, não desenvolvendo nenhuma ação particularizada, essencial e específica sobre o minério, sendo, pois, materiais de uso e consumo.

O mesmo se pode dizer em relação aos itens 2, 3, 6, 8, 10, 11, 12 e 16, cujos produtos têm como única função, a fixação de outras partes e peças nos seus respectivos equipamentos/sistemas, não exercendo, assim, qualquer ação específica sobre o minério (materiais de uso e consumo).

Os produtos citados nos itens 13 e 14 apenas revestem e protegem as bombas, portanto, se alguma ação específica pudesse ser aventada, esta seria das bombas e não dos revestimentos.

A mesma conclusão se aplica ao item 15, pois o *rotor* é uma mera peça da *bomba hero*, sem ação particularizada na linha de produção.

Assim, devem ser considerados como **materiais de uso e consumo**, os itens 1 a 4, 6, 8 e 10 a 16 e, de modo diverso, devem ser classificados como **intermediários**, os produtos apontados nos itens 5, 7 e 9, todos listados às fls. 1.068/1.069 dos autos, uma vez que atendem as condições estabelecidas na IN nº 01/86, pois realmente desenvolvem ação particularizada, essencial e específica na linha de produção, desgastando-se em função do contato com o minério.

Contrariamente ao defendido pelo Assistente Técnico, a Instrução Normativa nº 01/86 não exige, com a devida vênia, que as partes e peças de máquinas/equipamentos exerçam função transformadora sobre o produto em elaboração (*industrialização/beneficiamento*), mas somente que executem uma ação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção, desgastando-se em contato com o produto em elaboração, exigindo a sua substituição periódica em razão de sua inutilização ou exaurimento, ainda que a estrutura que as implementa ou as contenha seja totalmente preservada.

Relativamente ao **quesito 2**, as conclusões do Perito Oficial, com relação aos produtos objeto da autuação, cuja demanda dizia respeito à classificá-los segundo a situação discriminada, conforme mencionado abaixo, podem ser observadas no Anexo I do laudo (em meio eletrônico - fls. 1.053), mais precisamente na coluna *Situação Produto – Posição Perito*.

Assim, entende essa Câmara que os produtos abaixo relacionados são **materiais de uso e consumo ou bens alheios**, sendo utilizados nas seguintes áreas, dentre outras:

→ Local de Aplicação nº 1 (fls. 847) - Veículos Diversos: abraçadeiras, acoplamentos, adaptadores, alarme ré, alternador, amortecedores, anéis, arruelas, articulação, assento, bateria, bico injetor, bomba alimentação, botão buzina, braço limpador do para-brisa, bronzina, buchas, bujão, bulbo, buzina elétrica, camisa motor, cabeçote do motor, cabo estrangulador, carcaças, carregadores, carretéis, casquilhos, chaves, chavetas, correias, coxim, discos, eixos, engrenagens, filtros, interruptores, juntas, luvas, mangueiras, mancal, molas, óleos, parafusos, pastilhas de freio, porcas, retentores, rolamentos, travas, válvulas, varetas, etc.;

→ Local de Aplicação nº 2 (fls. 847) - Máquinas/Equipamentos Diversos: adaptadores, alavancas, amortecedores, amperímetros, anéis, anilhas, arruelas, barras chatas, barras de bronze, barras quadradas, batentes, baterias, bico aspersor, bobinas, bombas, buchas, cabos, calços, cantoneiras, chapas, cilindros, colares, comandos, cones, conectores, correias, desengraxantes, discos, disjuntores, eixos, engrenagens, filtros, fusíveis, grampos, graxas, interruptores, isoladores, juntas, luvas, mancais, mangueiras, mangotes, medidores, molas, óleos lubrificantes, parafusos, pinos, polias, porcas, reparos, resistores, retentores, rolamentos, rolo de carga, rolo da impacto, rolo guia, rolo retorno, rotores, sapatas, sensores, terminais, travas, tubos, válvulas, etc.;

→ Local de Aplicação nº 3 (fls. 847) - Sistema Hidráulico/Elétrico: alternadores, bomba hidráulica, cabo de potência, cabo elétrico, caixas de ligação, caixas de passagem, chaves elétricas, chaves manipuladoras, chaves reversão, circuitos elétricos, conversores elétricos, diafragmas, disjuntores, dscovas de carvão e de contato, fusíveis, interruptores, inversores de frequência, isoladores, motores de partida, solenoides, transformadores de corrente, válvulas, etc.;

→ Local de Aplicação nº 5 (fls. 847) - Escritório/Material de Escritório: caneta, formulários contínuos, papel cópia xerográfica, toner máquina xerox, pilhas alcalinas, papel filtrante, disquete microcomputador, fita de impressora, cartucho impressora, cliques, bobina para encadernação, cabo para monitor, fita adesiva, quadro

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

branco, transparências, kit multimídia, cadeiras, medicamentos, etiquetas, capas para encadernação, espirais para encadernação, frigobar, ar condicionado, etc.;

→ Local de Aplicação nº 6 (fls. 847) - Construção Civil/Materiais Diversos: aparelho de ar condicionado, aparelho de iluminação de emergência, aparelho de pressão arterial, aparelhos telefônicos, areia lavada, armário de aço, asfalto diluído, brita, barras quadradas, barras redondas, banco para jardim, barra de conexão, barra redonda, biombo, blocos de concreto, bolsa de couro, bomba de graxa manual, cabos, cadeiras, calhas, canaletas, chumbadores, cimento asfáltico, condutores, conexões, cotovelos, cruzetas, cumeeiras, curvas 45/60/90 graus, espátula, flanges, grades de piso, Joelhos, lâmpadas, luminárias, luvas, maçarico, manômetro, medicamentos, perfis, placa de advertência padrão DNER, postes de concreto, propulsora de graxa, propulsora de óleo, reservatório de água, telhas, tirantes, tomadas, vigas, etc.;

→ Local de Aplicação nº 7 (fls. 847) - Mão de Obra/Materiais de Segurança: assistência técnica em balança, capacete (máscara) Foccus Multishade, cesta básica, colocação de vidro laminado, consertos diversos (alternador, motor, instalação elétrica, etc.), execução de reforma do britador, macacão descartável, manutenção do sistema de ar condicionado, nova lanterna Racco Lite aclopável, óculos c/ meia haste e elástico (lentes verdes), óculos de segurança haste convencional, óculos lente cristal aro 48/50, óculos segurança lente corretiva, etc.;

→ Local de Aplicação nº 8 (fls. 847) - Laboratório: ácido clorídrico fumegante PA, ácido orto-fosfórico, ácido sulfúrico, aglutinante de partículas, álcool isopropílico, cadinho porcelana, carbonato de sódio, cloreto estanho, cloreto de mercúrio, cloreto de titânio frasco, difenilamina sulfonado sódio, gás carbônico, microscópio, solução tampão fitrisol e tetraborato de sódio;

→ Local de Aplicação nº 9 (fls. 847) - Tratamento de Água: cal hidratada, cloro pastilha concentrado, disco (ED 3751), mangueiras hidráulicas, “mangueira linha do STC motor KTTA”, mangueiras em teflon, mangueiras montadas, mangueira termoplástica, sulfato de amônia, etc.;

→ Local de Aplicação nº 16 – (fls. 847) - “Diversos/Outros”: rolamentos, juntas, “lençol revestimento de tambor”, “lubrificante aro roda”, “lâmina descartável Larga Olfa”, “revestimento tampo superior”, “válvula esfera bronze”, óleo lubrificante automotivo, óleo lubrificante industrial, graxa industrial, graxa lubrificante industrial, “bico spray poliuretano”, “rolo balanceado correia”, “rolo carga”, “rolo guia”, “rolo impacto”, “rolo retorno”, “barra chata”, “chapa lisa”, “cantoneira abas iguais”, “fusível cartucho NH 16A”, “filtro linha ar comprimido”, arruelas, “oxigênio gás cilindro com 10 m<sup>3</sup>”, “guia desgaste círculo”, “rolete duplo inferior”, retentores, parafusos, anéis, válvulas, porcas, gaxeta, “guia esfera”, “separador suporte da roda guia”, óleo lubrificante hidráulico, “guia esteira CAT D10N”, etc.

→ Bens Alheios: esmerilhadeiras, furadeiras, máquina de solda e retificadeira.

Os bens considerados do **ativo imobilizado**, vinculados à atividade do contribuinte, com direito a créditos do imposto, são os seguintes: “Carregadeira de

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Rodas CAT 980G”, “Peneira Vibratória Classificadora Haver & Boecker”, “Peneirador Vibratório Suspenso, com Funil”, “Retro Escavadeira Hidráulica” e “SLUG”.

Os produtos classificados como **produtos intermediários**, gerando, portanto, direito a créditos do ICMS, estão listados no ANEXO I do Parecer da Assessoria do CC/MG (fls. 1.149 a 1.160), com exceção dos produtos discutidos no tópico relativo ao quesito nº 1.

Ressalte-se que os créditos relativos aos bens do ativo permanente, não alheios, foram apropriados de forma integral, contrariando a legislação que rege a matéria, que determina que o creditamento deva ser feito à razão de 1/48 (um quarenta e oito avos) mês.

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

1. cancelamento integral das exigências relativas aos produtos classificados como **intermediários**, relacionados no ANEXO I do parecer da Assessoria do CC/MG (fls. 1.149/1.160), exceto em relação aos produtos relacionados nos itens 1 a 4, 6, 8 e 10 a 16 (fls. 1.068/1.069);

2. com relação aos bens do ativo, não alheios à atividade da empresa, deve ser mantida a glosa efetuada pela Fiscalização, uma vez que o crédito foi apropriado de forma integral, contrariando a legislação tributária, devendo-se, porém, conceder, à Autuada, créditos do imposto à razão de 1/48 mês, observadas as normas contidas no art. 66, § 3º do RICMS/02.

Um outro aspecto a ser examinado diz respeito à alegação da Impugnante de que os materiais de uso e consumo do estabelecimento teriam a manutenção do crédito do ICMS garantida, na proporção das exportações, conforme esclarecimentos que se seguem.

Tal afirmativa não encontra respaldo na legislação, conforme verifica-se adiante.

Sobre a matéria, pedimos licença para transcrever o entendimento do ilustre Advogado Geral do Estado, Dr. Carlos José da Rocha, cujos argumentos ratifica-se, *in verbis*:

(...)

Para melhor compreensão do tema, é necessário que se tenha em vista a existência, na Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, de normas jurídicas, relativamente à matéria, de três diferentes naturezas:

a) disciplinamento do inciso II do § 2º do art. 155 da Constituição da República (que exige lei para permitir a manutenção do crédito quando as saídas posteriores não são tributadas);

b) norma que rege a amplitude (o método) do direito ao crédito (art. 155, § 2º, XII, “c”);

c) normas de vigência

Assim, teríamos:

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

**Disciplina do inciso II do § 2º do art. 155**

Tal e qual se dá com a Constituição, os §§ 1º e 3º do art. 20 e os incisos I e II e o § 2º do art. 21 da Lei Complementar nº 87, de 1996, não tratam da abrangência do creditamento (se físico, financeiro ou misto), mas apenas reproduzem (ainda que com a utilização de outros termos) ou disciplinam o contido no inciso II do § 2º do art. 155 da Carta Magna. Ou seja, tratam da vedação do crédito (e respectivas exceções) quando existem operações e prestações sem tributação.

Por exemplo, o inciso I do § 3º do art. 20 utiliza o termo *integração ou consumo em processo de industrialização* apenas para distinguir a hipótese nele tratada daquela do inciso II, que se refere ao comércio, mas ambos os dispositivos tratam da mesmíssima regra: vedação do crédito (e exceções) quando a subsequente saída se der sem incidência do ICMS.

**Norma que rege a amplitude do direito ao crédito**

Para compreensão do universo em que se dá o direito de creditamento, há de se cotejar o caput do art. 20 (que trata do crédito financeiro) com a exceção do § 5º do mesmo artigo (que disciplina o crédito do ativo permanente) e as do art. 33 (que, ao criar limites temporais, restringe, momentaneamente, o conteúdo do caput do art. 20).

A regra (ampla) de aproveitamento de créditos não está no § 3º do art. 20 e nem nos incisos I e II e no § 2º do art. 21 da Lei Complementar nº 87, de 1996, mas no caput do art. 20, suficientemente genérico para contemplar todas as hipóteses.

Relativamente ao uso e consumo, por força da norma de vigência contida no inciso I do art. 33, a abrangência do caput do art. 20 ficou parcialmente tolhida.

**Antinomia entre normas? Primeira norma de vigência**

É preciso ter em mente que a lei, quando redigida em seus artigos inaugurais, não considerava a proibição,

mas a permissão, dos créditos de uso e consumo, cuja restrição, temporal, ocorre apenas no inciso I do art. 33. Ou seja, todos os demais dispositivos (mesmo os que não se relacionam diretamente com a concessão de créditos de uso e consumo) realmente foram escritos como se direitos amplos a créditos houvesse, já que a redação não se modificará quando findar o prazo previsto no inciso I do art. 33.

**A expressão integração ou consumo em processo de produção, quando utilizada na lei complementar, nada tem a ver com o universo do creditamento**, isto é, se os chamados bens de uso e consumo seriam passíveis de aproveitamento. A expressão apenas aparece no que intitulamos 'disciplinamento do inciso II do § 2º do art. 155'.

Se assim não for, haverá antinomia, por exemplo, entre o que prescreve o inciso I do § 3º do art. 20 e o contido no art. 33 (que veda os créditos de bens de uso e consumo, com a ressalva do consumo de energia elétrica):

Art. 33. Na aplicação do art. 20 observar-se-á o seguinte:

I - somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2011;

II - somente dará direito a crédito a entrada de energia elétrica no estabelecimento:

(...)

c) quando seu consumo resultar em operação de saída ou prestação para o exterior, na proporção destas sobre as saídas ou prestações totais;

(...)

Pergunta-se: **qual o motivo do disposto na alínea "c" do inciso II do art. 33 se a permissão já estivesse contida no inciso I do § 3º do art. 20? Não é a energia elétrica mercadoria integrada ou consumida em processo de produção?**

Observe-se, inclusive, que o caput do art. 33 determina que a vedação seja aplicada inclusive ao art. 20. Assim, se o inciso I do § 3º do art. 20 contivesse regra atinente ao método do aproveitamento de créditos de bens de uso e consumo nas exportações, o art. 33, ao se referir a ele, teria tirado-lhe temporariamente a eficácia. Teríamos, também, antinomia entre os dois dispositivos e o que dispõe o inciso II do art. 32.

Portanto, o § 3º do art. 20 não trata do mesmo tema do art. 33, II, “c”. Aquele se refere ao disciplinamento do contido no inciso II do § 2º da CF; este permite a aplicação do caput do art. 20, no que se refere ao uso e consumo apenas de energia elétrica, sem a limitação temporal prevista no inciso I do art. 33. O art. 33 é regra de vigência; o § 3º do art. 20 disciplina apenas a manutenção do crédito, proibida pela Constituição quando a saída posterior é não tributada.

### **Créditos nas exportações**

Assim, tratando-se de exportações, os créditos permitidos são exatamente os mesmos admitidos para as demais operações, com as únicas ressalvas:

- quanto à amplitude: o art. 33, ao tratar da vigência do caput do art. 20, alarga o método (misto, na atualidade), incluindo a energia e os serviços de comunicação nas hipóteses que elenca;
- quanto ao contido no inciso II do § 2º do art. 155: os §§ 1º e 3º do art. 20, os incisos I e II e o § 2º do art. 21 permitem o crédito apesar da operação posterior não ter incidência.

### **Segunda norma de vigência – o art. 32, II**

Como já visto, o art. 33 é regra de vigência do caput do art. 20 (aspecto temporal) e, ao postergá-la parcialmente, acabou por limitar o próprio conteúdo do crédito, isto é, o aspecto material da norma (excluiu o uso e consumo, a energia e a comunicação em certos casos, p. ex.).

O art. 32 tem exatamente a mesma função do art. 33 (é cláusula de vigência) e refere-se, no inciso II, ainda que sem mencioná-las, às exceções constantes dos §§ 1º e 3º do art. 20, bem como dos incisos I e II e do § 2º do art. 21.

Em síntese:

- o art. 33 é norma de vigência do que denominamos regra de amplitude do direito ao crédito (art. 155, § 2º, XII, “c”);
- o inciso II do art. 32 é norma de vigência do disciplinamento da alínea “a” do inciso II do § 2º do art. 155 da Constituição da República.

Ou seja, o art. 32, II, não tem nenhum conteúdo que não seja o ligado ao tempo (vigência) e poderia perfeitamente estar redigido assim:

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

(...)

II – darão direito de crédito nos termos do inciso I do § 3º do art. 20 e não serão objeto do estorno previsto no inciso II do art. 21 as mercadorias entradas no estabelecimento para integração ou consumo em processo de produção de mercadorias industrializadas, inclusive semi-elaboradas, destinadas ao exterior;

A única diferença entre os dois artigos é que o art. 33 dá vigência parcial ao caput do art. 20, afetando, em consequência, o próprio conteúdo da norma. O art. 32, ao contrário, deu vigência total às exceções dos §§ 1º e 3º do art. 20, dos incisos I e II e do § 2º do art. 21 (que, conforme já registramos, existem apenas em função do inciso II do § 2º do art. 155 da CF, nada dizendo quanto ao conteúdo do crédito).

Se assim não for, pergunta-se: **qual o motivo do disposto na alínea “c” do inciso II do art. 33 se a permissão já estivesse contida no inciso II do art. 32? Se a energia elétrica – como produto ou consumido em processo industrial – já fosse passível de crédito em qualquer outro dispositivo (inclusive no inciso II do art. 32), não haveria de ser tratada no art. 33.**

Podemos voltar a afirmar que a lei complementar quando trata do conteúdo do crédito, jamais se utiliza das expressões *consumido* ou *consumo em processo* (confira-se o caput do art. 20 c/c art. 33)

#### **A questão do Regulamento**

O Regulamento do ICMS, utilizando-se de técnica diferente da técnica da lei complementar, tratou em dois incisos a mesma regra (dando ao intérprete desavisado a impressão de existência de possíveis diferenças que não existem):

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

(...)

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

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

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

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

Na verdade, a 'grande novidade' do regulamento, em comparação com a lei complementar, é a introdução da terminologia referente aos chamados *produtos intermediários*. Tratam-se, na verdade, de materiais de uso e consumo (cuja vedação se encontra no inciso I do art. 33 da Lei Complementar), que o Estado, historicamente, tem permitido o creditamento.

Portanto, para a lei complementar, energia elétrica é bem de uso e consumo, sendo permitido o crédito, em apenas alguns casos, como exceção à vedação do inciso I do art. 33.

A figura 'produto intermediário' não existe na lei complementar. Também não existia em Minas Gerais, enquanto imperou o método puro do 'crédito físico'. A partir da inteligência que veio a consubstanciar a Instrução Normativa 01/86, parte do 'uso e consumo' passou a dar crédito. Tal segmento foi batizado como 'produto intermediário' apenas por questão metodológica, já que o restante do 'uso e consumo' continuaria a não gerar crédito.

A Lei Complementar, no caput do art. 20, descreve o universo das mercadorias que entram no estabelecimento, não se referindo, em nenhum momento, a 'produto intermediário'.

Portanto, o Estado de Minas Gerais concedeu, desde a IN 01/86, por liberalidade, crédito de parte de uso e consumo, passando a qualificá-la como produto intermediário...

(...)

O inciso V do art. 66 do Regulamento, portanto, é apenas fruto desta 'tradição' mineira de considerar a existência da categoria dos *produtos intermediários* e equipará-los, para fins de crédito, às matérias-primas e ao material de embalagem.

(...)

Neste contexto, a exceção contida no inciso III do art. 70 do Regulamento atual do ICMS, vigente à época da autuação, ao se referir a 'uso e consumo' estava, em decorrência da melhor interpretação sistemática, se

reportando aos produtos intermediários (consumidos em processo de industrialização). E nem poderia ser de outra forma, sob pena de violação das leis estadual e complementar.

As redações, na forma que as compreendemos, seriam as seguintes, considerando-se a existência da categoria *produto intermediário* como espécie do gênero *uso e consumo* (mercadorias adquiridas ou recebidas para integração ou consumo em processo de produção de produtos industrializados):

Fica vedado o aproveitamento de imposto, a título de crédito, quando:

- a operação subsequente com a mesma mercadoria ou com outra dela resultante deva ocorrer com isenção ou não-incidência, ressalvada a entrada de matéria-prima, produto intermediário ou o material de embalagem empregados na produção de produtos industrializados destinados à exportação para o exterior, inclusive os semi-elaborados;

- tratar-se de entrada, até 31 de dezembro de 2010, de bens destinados a uso ou a consumo do estabelecimento, excetuada a entrada de produto intermediário empregado na produção de produtos industrializados, inclusive os destinados à exportação para o exterior.

São, portanto, duas regras e duas exceções diferentes. A primeira exceção refere-se apenas aos produtos exportados; a segunda, a todas as industrializações.

Como a lei complementar não se utiliza da expressão *produto intermediário*, teríamos:

Fica vedado o aproveitamento de imposto, a título de crédito, quando:

- a operação subsequente com a mesma mercadoria ou com outra dela resultante deva ocorrer com isenção ou não-incidência, ressalvada a entrada de mercadoria no estabelecimento para integração ou consumo em processo de industrialização ou produção rural, cuja saída posterior seja uma exportação para o exterior;

- tratar-se de entrada, até 31 de dezembro de 2010, de bens destinados a uso ou a consumo do estabelecimento, excetuada a entrada de energia elétrica consumida no processo de industrialização ou quando seu consumo resultar em operação de saída ou prestação para o exterior, na proporção destas sobre as saídas ou prestações totais.

#### **O Consumo em processo de industrialização**

Como asseverado antes, a expressão ‘consumo em processo de industrialização’ se refere à categoria *produtos intermediários* (e, obviamente, à própria matéria-prima) e não ao gênero *uso e consumo*.

Por quê? Primeiramente, como também já ressaltado, a expressão jamais é utilizada para demarcar a abrangência do crédito (não aparece, por exemplo, no caput do art. 20). Em segundo lugar, a lei complementar, ao se referir à energia elétrica (art. 33, II, “c”), claramente demonstrou que não havia, a pretexto de tratar de ‘*consumo em processo de industrialização*’, autorizado o aproveitamento de créditos do gênero *uso e consumo*, mesmo nas exportações.

O mais importante: muito antes de alguém pensar em conceder crédito para uso e consumo, a norma mineira já igualava o tratamento do produto intermediário ao da matéria-prima, dizendo-o *consumido no processo de industrialização* (por exemplo, o art. 144, II, “b”, do Regulamento de 1991). Portanto, para a legislação, o consumo no processo de industrialização referia-se, além da matéria-prima, apenas ao produto intermediário.

Também no Convênio ICM 66/88 (muito antes dos créditos do uso e consumo), já se permitia o crédito das mercadorias que, utilizadas no processo industrial, ‘sejam nele consumidos’ (art. 31, III). A leitura do art. 34 do mesmo Convênio não deixa qualquer dúvida que apenas se incluíam no universo dos bens consumidos no processo industrial a matéria-prima e os produtos intermediários.

Em suma, há anos a expressão ‘consumo em processo de industrialização’ é empregada para designar matéria-prima e produto intermediário, nada tendo a ver com uso e consumo.

(...) (Grifos Originais)

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

Tal posicionamento ganhou força com a edição do Decreto nº 45.388, de 02/06/10, 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”.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Todavia, com relação à exigência de multas e juros relativamente à primeira irregularidade, entende-se que estes devam ser excluídos, no que concerne aos materiais de uso e consumo aplicados na atividade produtiva ou não alheios à atividade do estabelecimento, por força das disposições contidas no parágrafo único do art. 100 do CTN, pelos mesmos fundamentos já expostos em decisões dessa Casa, especialmente aqueles expressos no Acórdão nº. 3.785/11/CE, *verbis*:

APESAR DE A REDAÇÃO DO INCISO VI DO ART. 66 DO RICMS/02, VIGENTE ATÉ 13/08/07, COMPORTAR A INTERPRETAÇÃO DO CABIMENTO DO CRÉDITO DO IMPOSTO RELATIVO À AQUISIÇÃO DE MATERIAL DE USO E CONSUMO, NA PROPORÇÃO DAS EXPORTAÇÕES, A EDIÇÃO DO DECRETO Nº 45.388, DE 02 DE JUNHO DE 2010, ESTANCOU QUAISQUER DÚVIDAS QUE SE PUDESSE TER ACERCA DO ENTENDIMENTO QUE A ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA PRETENDIA QUE FOSSE DADO AO TEMA. É QUE O ART. 2º DO REFERIDO DECRETO DEIXA CLARA A IMPOSSIBILIDADE DA APROPRIAÇÃO DO MENCIONADO CRÉDITO AO DETERMINAR O ESTORNO DO CRÉDITO EFETIVADO, A QUALQUER TEMPO, PELO CONTRIBUINTE. VERIFIQUE-SE A LEGISLAÇÃO MENCIONADA:

RICMS DE 2002, COM REDAÇÃO EM VIGOR ATÉ 13/08/07:

ART. 66 - OBSERVADAS AS DEMAIS DISPOSIÇÕES DESTES TÍTULOS, SERÁ ABATIDO, SOB A FORMA DE CRÉDITO, DO IMPOSTO INCIDENTE NAS OPERAÇÕES OU PRESTAÇÕES REALIZADAS NO PERÍODO, DESDE QUE A ELAS VINCULADO, O VALOR DO ICMS CORRESPONDENTE:

(...)

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

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

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

VI - ÀS MERCADORIAS ADQUIRIDAS OU RECEBIDAS PARA INTEGRAÇÃO OU CONSUMO EM PROCESSO DE PRODUÇÃO DE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS, INCLUSIVE OS SEMIELABORADOS, DESTINADOS À EXPORTAÇÃO PARA O EXTERIOR; (EFEITOS DE 15/12/2002 A 13/08/2007) (GRIFOU-SE)

VII - AOS INSUMOS RELATIVOS AO TRANSPORTE, ADQUIRIDOS PARA EMPREGO EXCLUSIVO EM VEÍCULOS PRÓPRIOS UTILIZADOS NO TRANSPORTE DOS PRODUTOS A QUE SE REFERE O INCISO ANTERIOR, DESDE QUE EFETUADO DIRETAMENTE PELO

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

PROPRIETÁRIO DOS PRODUTOS; (EFEITOS DE 15/12/02 A 13/08/07).

(...)

POR SUA VEZ, ESTABELECE O DECRETO Nº 45.338/10, JÁ MENCIONADO:

ART. 1º ESTE DECRETO DISPÕE SOBRE O ESTORNO DE CRÉDITO DE ICMS NA ENTRADA DE BEM DE USO OU CONSUMO APLICADO NO PROCESSO PRODUTIVO DE PRODUTO INDUSTRIALIZADO, INCLUSIVE SEMIELABORADO, DESTINADO À EXPORTAÇÃO E DE INSUMO EMPREGADO NO TRANSPORTE EM VEÍCULO PRÓPRIO DE PRODUTOS DESTINADOS A EXPORTAÇÃO, BEM COMO SOBRE O PAGAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO DECORRENTE DO ESTORNO, COM DISPENSA OU REDUÇÃO DE MULTAS E JUROS.

ART. 2º O SUJEITO PASSIVO QUE TENHA APROPRIADO, A QUALQUER TEMPO, A TÍTULO DE CRÉDITO, EM SUA ESCRITA FISCAL, O VALOR DO ICMS RELATIVO À ENTRADA DE BEM DE USO OU CONSUMO APLICADO NO PROCESSO PRODUTIVO DE PRODUTO INDUSTRIALIZADO, INCLUSIVE SEMIELABORADO, DESTINADO À EXPORTAÇÃO DEVERÁ PROMOVER O RESPECTIVO ESTORNO E REGULARIZAR SUA CONTA GRÁFICA DE ICMS.

ART. 3º O DISPOSTO NO ART. 2º APLICA-SE TAMBÉM À ENTRADA DE INSUMOS ADQUIRIDOS A PARTIR DE 13 DE AGOSTO DE 2007 PARA EMPREGO EM VEÍCULOS PRÓPRIOS UTILIZADOS NO TRANSPORTE DOS PRODUTOS DESTINADOS A EXPORTAÇÃO.

(...)

CABE MENCIONAR, AINDA, A REDAÇÃO DO INCISO III DO ART. 70 DO RICMS/02, VIGENTE NO PERÍODO DE 01/01/07 A 13/08/07, DISPOSITIVO ESTE QUE TRATA DA VEDAÇÃO DE CRÉDITO, O QUAL ERA MAIS QUE EXPLÍCITO AO PREVER VEDAÇÃO DE CRÉDITOS RELACIONADA A MATERIAIS PARA USO OU CONSUMO DO ESTABELECIMENTO:

ART. 70 - FICA VEDADO O APROVEITAMENTO DE IMPOSTO, A TÍTULO DE CRÉDITO, QUANDO:

(...)

III - SE TRATAR DE ENTRADA, ATÉ 31 DE DEZEMBRO DE 2010, DE BENS DESTINADOS A USO OU A CONSUMO DO ESTABELECIMENTO, EXCETUADAS AS HIPÓTESES PREVISTAS NOS INCISOS VI E VII DO CAPUT DO ARTIGO 66 DESTE REGULAMENTO; (EFEITOS DE 1º/01/2007 A 13/08/2007 - REDAÇÃO DADA PELO DEC. Nº 44.596, DE 13/08/07).

RESSALTA-SE QUE A SUPERINTENDÊNCIA DE TRIBUTAÇÃO (SUTRI), ÓRGÃO RESPONSÁVEL PELA INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA NO ÂMBITO DA SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA, SUSTENTAVA NAS CONSULTAS RESPONDIDAS A DISTINÇÃO ENTRE OS CRÉDITOS REFERENTES À MATÉRIA-PRIMA E A PRODUTO INTERMEDIÁRIO DAQUELES RELATIVOS ÀS MERCADORIAS ADQUIRIDAS PARA INTEGRAÇÃO OU CONSUMO EM

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

PROCESSO DE PRODUÇÃO DE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS.  
CONFIRA-SE:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 89/04

CRÉDITO DE ICMS - ETIQUETA - EMBALAGEM - EXPORTAÇÃO - SERÁ ABATIDO, SOB A FORMA DE CRÉDITO, DO IMPOSTO INCIDENTE NAS OPERAÇÕES OU NAS PRESTAÇÕES REALIZADAS NO PERÍODO, DESDE QUE A ELAS VINCULADO, O VALOR DO ICMS CORRESPONDENTE ÀS MERCADORIAS ADQUIRIDAS OU RECEBIDAS PARA INTEGRAÇÃO OU CONSUMO NA PRODUÇÃO DE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS, INCLUSIVE OS SEMI-ELABORADOS, DESTINADOS À EXPORTAÇÃO PARA O EXTERIOR (ARTIGO 66, INCISO VI, PARTE GERAL, RICMS/02).

[...]

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 003/07

(MG DE 06/01/07)

PTA Nº: 16.000150270-97

CONSULENTE: BELGO SIDERURGIA S/A

ORIGEM: BELO HORIZONTE – MG

CRÉDITO DE ICMS – SAÍDAS PARA EXPORTAÇÃO – A AQUISIÇÃO OU RECEBIMENTO DE MERCADORIA PARA INTEGRAÇÃO OU CONSUMO EM PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO DE PRODUTOS DESTINADOS À EXPORTAÇÃO ENSEJARÁ DIREITO AO CRÉDITO DO IMPOSTO NA PROPORÇÃO DAS SAÍDAS PARA O EXTERIOR, CONFORME DISPOSTO NO INCISO VI DO ART. 66 DO RICMS/02.

CONSULTA INEFICAZ – SERÁ DECLARADA INEFICAZ A CONSULTA QUE VERSAR SOBRE DISPOSIÇÃO CLARAMENTE EXPRESSA NA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA, NOS TERMOS DO INCISO I, ART. 22 DA CLTA/MG.

CONFORME SE VERIFICA, PARA AS EMPRESAS INDUSTRIAIS EXPORTADORAS, PERMITIA-SE, ATÉ 13/08/07, A APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS INERENTES AOS PRODUTOS DE USO OU CONSUMO UTILIZADOS NO PROCESSO INDUSTRIAL, ANTECIPANDO A VIGÊNCIA DO DISPOSITIVO GERAL QUE ABRIGA O MATERIAL DE USO/CONSUMO.

POSTERIORMENTE, COM A EDIÇÃO DO DECRETO Nº 44.596 DE 13/08/07, QUE REVOGOU AS DISPOSIÇÕES DOS INCISOS VI E VII DO ART. 66 E DEU NOVA REDAÇÃO AO INCISO III DO ART. 70, TODOS DO RICMS/02, A SUTRI REFORMULOU AS CONSULTAS DE CONTRIBUINTES ACIMA CITADAS, PARA DAR NOVO ENTENDIMENTO À MATÉRIA, OU SEJA, DE QUE NÃO ERA PERMITIDA A APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS REFERENTES AOS PRODUTOS DE USO E CONSUMO UTILIZADOS NO PROCESSO INDUSTRIAL DE PRODUTOS DESTINADOS À EXPORTAÇÃO.

FEITAS ESTAS CONSIDERAÇÕES, DEVE-SE DESTACAR QUE A NORMA DO DECRETO Nº 45.388, DE 02 DE JUNHO DE 2010,

SUPRATRASCRIPTA TEM A MESMA HIERARQUIA DO RICMS/02, EMBORA NÃO TENHA MODIFICADO, REVOGADO, REPRISTINADO OU RETROAGIDO A VIGÊNCIA DAS NORMAS SOBRE A MATÉRIA NELE TRATADAS.

DESTA FORMA, EM FACE DA IMPOSSIBILIDADE DESTE ÓRGÃO COLEGIADO DE NEGAR APLICAÇÃO A ATO NORMATIVO, EM OBSERVÂNCIA AO ART. 110, INCISO I DO RPTA, NÃO HÁ COMO PERMITIR A APROPRIAÇÃO, A QUALQUER TEMPO EFETIVADA, DO CRÉDITO RELATIVO À AQUISIÇÃO DE MATERIAL DE USO E CONSUMO, AINDA QUE NA PROPORÇÃO DAS EXPORTAÇÕES REALIZADAS PELO ADQUIRENTE.

NÃO OBSTANTE, O CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (CTN) ESTABELECE EM SEU ART. 100:

ART. 100. SÃO NORMAS COMPLEMENTARES DAS LEIS, DOS TRATADOS E DAS CONVENÇÕES INTERNACIONAIS E DOS DECRETOS:

(...)

III - AS PRÁTICAS REITERADAMENTE OBSERVADAS PELAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS;

(...)

PARÁGRAFO ÚNICO. A OBSERVÂNCIA DAS NORMAS REFERIDAS NESTE ARTIGO EXCLUI A IMPOSIÇÃO DE PENALIDADES, A COBRANÇA DE JUROS DE MORA E A ATUALIZAÇÃO DO VALOR MONETÁRIO DA BASE DE CÁLCULO DO TRIBUTO.

ASSIM, PARA A APLICAÇÃO DAS PRÁTICAS REITERADAS DO INCISO III DO ART. 100 DO CTN, É NECESSÁRIO QUE A INTERPRETAÇÃO DO FISCO SEJA ANTIGA, ITERATIVA E PACÍFICA PARA QUE JUSTIFIQUE A APLICAÇÃO DAS NORMAS JURÍDICAS ACIMA TRANSCRITAS.

NESTE DIAPASÃO, CONFORME MELHOR DOCTRINA E JURISPRUDÊNCIA, O CONTRIBUINTE QUE AGIU EM CONFORMIDADE COM A ORIENTAÇÃO DO FISCO NÃO PODE FICAR EXPOSTO A PENALIDADES, JUROS MORATÓRIOS E ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA NA HIPÓTESE DE ORIENTAÇÃO DIVERSA ADOTADA PELO FISCO, NOS ESTRITOS TERMOS DA DICÇÃO DO ART. 100, INCISO III E PARÁGRAFO ÚNICO DO CTN.

FRISE-SE, A ORIENTAÇÃO DO FISCO ERA FIRME, PACÍFICA, TANTO ASSIM, **QUE CHEGOU AO PONTO DE DECLARAR INEFICAZ CONSULTA** EM FACE DA CLAREZA DA LEGISLAÇÃO QUE DISPUNHA SOBRE A “AQUISIÇÃO OU RECEBIMENTO DE MERCADORIA PARA INTEGRAÇÃO OU CONSUMO EM PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO DE PRODUTOS DESTINADOS À EXPORTAÇÃO ENSEJARÁ DIREITO AO CRÉDITO DO IMPOSTO NA PROPORÇÃO DAS SAÍDAS PARA O EXTERIOR, CONFORME DISPOSTO NO INCISO VI DO ART. 66 DO RICMS/02”.

DIANTE DO ACIMA EXPOSTO E COM BASE NO INCISO III E NO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 100 DO CTN, DEVEM SER

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

EXCLUÍDOS, NO PRESENTE CASO, OS JUROS E AS MULTAS SOBRE AS EXIGÊNCIAS RELATIVAS ÀS ENTRADAS OCORRIDAS ATÉ 13/08/07, CONSIDERANDO, EVIDENTEMENTE, A PROPORCIONALIDADE DAS EXPORTAÇÕES REALIZADAS PELA RECORRIDA/AUTUADA.

FRISE-SE, POR OPORTUNO, QUE OS JUROS MORATÓRIOS INCIDENTES SOBRE O *QUANTUM* DO IMPOSTO EXIGIDO NO PERÍODO EM COMENTO, DEVEM SER DECOTADOS, PASSANDO INCIDIR A PARTIR DE 14/08/07, COM EMPREGO DOS ÍNDICES DA TAXA SELIC QUE, POR SUA VEZ, RESULTA DE DISPOSIÇÃO LEGAL (ART. 226 DA LEI Nº 6.763/75) C/C A RESOLUÇÃO Nº 2.880/97.

A segunda irregularidade diz respeito à falta de recolhimento do ICMS relativo à diferença de alíquota devida nas aquisições interestaduais de materiais de uso e consumo e de bens destinados ao ativo permanente da empresa autuada, referente ao exercício de 1999 e observados os produtos classificados como intermediários pelo Perito Oficial, exceção feita aos bens relacionados nos itens 1 a 4, 6, 8 e 10 a 16, às fls. 1.068/1.069.

A exigência do ICMS relativo à diferença entre a alíquota interna e interestadual, no tocante aos produtos classificados como materiais de uso e consumo e aos bens do ativo, encontram respaldo nos arts. 2º, inciso II e 44, inciso XII do RICMS/96, à época vigente, que prescreve:

Art. 2º - Ocorre o fato gerador do imposto:

(...)

**Efeitos a partir de 04/03/97**

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

-----  
Art. 44 - Ressalvadas outras hipóteses previstas neste Regulamento e nos Anexos IV e XI, a base de cálculo do imposto é:

(...)

**Efeitos a partir de 04/03/97**

XII - na entrada, no estabelecimento de contribuinte, de mercadoria oriunda de outra unidade da Federação e destinada a uso, a consumo ou a ativo permanente do adquirente, a base de cálculo sobre a qual foi cobrado o imposto na origem.

Por fim, cabe esclarecer que, na mesma sessão de julgamento em que foi deferida a perícia acima analisada, a 2ª Câmara determinou a realização de diligência, para que a Fiscalização esclarecesse se a decisão relativa ao PTA nº 01.000144155-83 tinha alguma repercussão sobre o presente processo.

Atendendo à solicitação, a Fiscalização prestou os seguintes esclarecimentos (fls. 870):

3.960/12/CE

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

*“Quanto à repercussão, esta haverá considerando que o Acórdão 17.420/05/1ª do CC/MG impôs alteração ao lançamento original, sendo que, este lançamento partiu de recomposição de conta gráfica do contribuinte, estando demonstrado, em resumo, nas fls. 1285 a 1297 e 1302, anexas, do PTA 01.000144155.83, a competente alteração.*

*Assim, do exposto, basta que os saldos da recomposição retificada do PTA 01.000144155.83, conforme fls. 1289 a 1293 do PTA referido, anexas, sejam considerados como base para lançamento do imposto no presente PTA, ou seja: a ‘recomposição’ do PTA 01.000144155.83 seja considerada como ‘cópia fiel’ para o PTA 01.000146264.61...” (grifou-se)*

Fica claro, portanto, que a Fiscalização reconhece que a retificação efetuada na conta gráfica do PTA nº 01.000144155-83, relativa à liquidação dos Acórdãos nº 17.420/05/1ª e 3.306/07/CE, deve ser considerada como cópia fiel para efeito da recomposição da conta gráfica do presente processo.

Em razão da aplicação da Portaria nº 04, de 16/02/01, deu-se prosseguimento ao julgamento anterior realizado em 26/10/12. ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, pelo voto de qualidade, em negar-lhe provimento. Vencidos os Conselheiros Antônio César Ribeiro (Relator), André Barros de Moura e Luciana Mundim de Mattos Paixão, que lhe davam provimento parcial para, em relação à irregularidade "1", excluir todas as exigências relativas aos produtos classificados pelo Perito como "intermediários" e manter o crédito de ICMS vinculado aos materiais de uso e consumo na proporção das saídas destinadas ao exterior em relação às saídas totais do estabelecimento ocorridas até 13/08/07; e, em relação à irregularidade "2", excluir todas as exigências relativas aos produtos classificados pelo Perito como "intermediários" nos termos do voto vencido de fls. 1446/1451. Designado relator o Conselheiro José Luiz Drumond (Revisor). Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros André Barros de Moura, Antônio César Ribeiro, Fernando Luiz Saldanha e Luciana Mundim de Mattos Paixão.

**Sala das Sessões, 09 de novembro de 2012.**

**Maria de Lourdes Medeiros  
Presidente**

**José Luiz Drumond  
Relator designado**