

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 4.119/13/CE Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000171412-98
Recurso de Revisão: 40.060134402-38
Recorrente: 2ª Câmara de Julgamento
Recorrida: Vale Manganês S/A
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 E BEM ALHEIO À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO. Constatou-se o aproveitamento indevido de créditos de ICMS provenientes de aquisições de materiais destinados ao uso ou consumo do estabelecimento, os quais não se caracterizam como produtos intermediários, nos termos do art. 66, inciso V da Parte Geral do RICMS/02 e de bens alheios à atividade produtiva. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, todos da Lei nº 6.763/75. Restabelecida a exigência de ICMS relativa aos materiais de uso e consumo aplicados na elaboração de produtos destinados ao exterior, mantendo-se a exclusão dos juros e multas, 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 II c/c parágrafo único do CTN, voltando os juros a incidir a partir de 14/08/07. Recurso de Revisão conhecido à unanimidade e parcialmente provido por maioria de votos.

RELATÓRIO

Da Decisão Recorrida

Trata a autuação de recolhimento a menor de ICMS, no período de janeiro de 2006 a agosto de 2011, apurado mediante recomposição da conta gráfica, em face de a Autuada ter se apropriado de créditos de ICMS relativos a aquisições de materiais de uso e consumo e de bens alheios à atividade do estabelecimento.

As exigências foram do ICMS, da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da mencionada lei.

Constou, também, do Auto de Infração exigências decorrentes da consignação em DAPI, no mês de agosto de 2011, de valor de saldo do tributo distinto do real, em decorrência de estorno do imposto efetuado pelo Fisco no Auto de Infração nº 01.000170392-48. Estas exigências foram reconhecidas e quitadas pela Autuada, ora Recorrida.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A decisão consubstanciada no Acórdão nº 20.085/13/2ª, pelo voto de qualidade, julgou parcialmente procedente o lançamento para excluir as exigências: 1) relativas aos materiais utilizados na montagem do "Sistema de Refrigeração da Água do Forno"; e 2) às vinculadas aos materiais de "uso e consumo" na atividade produtiva, na proporção das saídas destinadas ao exterior em relação às saídas totais do estabelecimento, ocorridas até 13/08/07. Vencidos, em parte, os Conselheiros Marco Túlio da Silva (Relator), que, em relação ao item 2, excluía apenas os juros e multas, nos termos do art. 100, inciso III, c/c parágrafo único do CTN e Ricardo Wagner Lucas Cardoso que, em relação ao item 2, excluía as multas e, com relação aos juros, determinava a sua incidência a partir de 30/07/10, nos termos do art. 100, inciso III, c/c parágrafo único do CTN.

Ressalta-se que não houve recurso da Autuada e nem da Fazenda Pública Estadual. Desta forma, tendo em vista que a decisão recorrida se deu pelo voto de qualidade desfavorável, em parte, à Fazenda Pública Estadual, fez-se necessário o reexame da matéria, que houve divergência, pela Câmara Especial de Julgamento, nos termos do disposto no § 2º do art. 163 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA).

DECISÃO

Da Preliminar de Admissibilidade

Superada, de plano, as condições de admissibilidade capituladas no art. 163, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, uma vez que a decisão recorrida foi tomada pelo voto de qualidade, revela-se cabível o presente Recurso de Revisão.

Do Mérito

De início, cabe observar que o Recurso ora sob análise busca reformar a decisão apenas quanto à exclusão das exigências relativas aos materiais utilizados na montagem do "Sistema de Refrigeração da Água do Forno" e as vinculadas aos materiais de uso e consumo aplicados na atividade produtiva, na proporção das saídas destinadas ao exterior em relação às saídas totais do estabelecimento, ocorridas até 13/08/07.

Como a Câmara Especial manteve a decisão da Câmara *a quo* relativa à exclusão das exigências correspondentes aos materiais utilizados na montagem do Sistema de Refrigeração da Água do Forno, serão utilizados, no presente acórdão, os mesmos fundamentos expostos no voto vencedor da decisão recorrida, especificamente para o item referente às notas fiscais dos produtos aplicados na montagem do bem.

Produtos utilizados na montagem do sistema de refrigeração:

GLOSA DE CRÉDITOS - SISTEMA DE REFRIGERAÇÃO DA ÁGUA DO FORNO - FLS. 20 E 31/34				
NF n.º	VALOR PRODUTO	DESCRIÇÃO RESUMIDA	FUNÇÃO	APLICAÇÃO
6566	6.719,00	Torre de refrigeração de água com es	Sistema de refrigeração da água do forno	montagem
6565	6.719,00	Torre de refrigeração de água com es	Sistema de refrigeração da água do forno	montagem
396797	519,03	Torre de refrigeração de água com es	Sistema de refrigeração da água do forno	montagem
397099	697,81	Torre de refrigeração de água com es	Sistema de refrigeração da água do forno	montagem

Para a Autuada, ora Recorrida, o “Sistema de Resfriamento” não pode ser considerado alheio à atividade do estabelecimento, uma vez que a água que resfria os fornos é reutilizada (reciclada), ou seja, de acordo com sua afirmação, a água que é resfriada pelo “Sistema de Resfriamento” retorna aos fornos, adequando a temperatura destes de forma a possibilitar as reações químicas necessárias para a etapa da industrialização neles realizadas.

É necessário destacar que o Fisco não refuta esse argumento da Autuada, ora Recorrida, pelo menos de forma tecnicamente eficaz.

Como visto acima, o Fisco limita-se a apontar os seguintes argumentos, dentre outros:

- *“o sistema, como se pode inferir da denominação, refrigera a água que fora utilizada para resfriar o forno e não o próprio forno. A sutileza está na condição de que o tratamento da água está fora dos processos utilizados no forno, ou seja, após ser captada, a água é utilizada para refrigerar o forno, e no descarte desta água quente utiliza-se o sistema de refrigeração da água para que não seja descartada no ambiente do ribeirão”;*
- *“este sistema de Refrigeração da Água do Forno garante que não seja descartada uma água contaminada no ambiente e ao mesmo tempo reduz a necessidade de captação da água no ribeirão”.*

Essas argumentações, no entanto, não são suficientes para afastar a alegação da Autuada, ora Recorrida, de que a água resfriada pelo “sistema” é redirecionada para os fornos situados na linha central de produção, para resfriamento destes (dos fornos).

Aliás, a afirmação do Fisco de que o uso do “Sistema” reduz a necessidade de captação da água do ribeirão, permite a suposição/presunção de que há algum tipo de recirculação, pois, caso contrário, a água seguiria um caminho contínuo, desde sua captação até seu descarte, sem qualquer reutilização.

O fato de o “Sistema” refrigerar a água e não o próprio forno também é insuficiente para caracterizar o bem em questão como alheio à atividade-fim do estabelecimento autuado. O que deve ser observado é se o bem analisado tem alguma participação intrínseca no processo produtivo.

No caso dos autos, partindo-se do pressuposto de que a água resfriada pelo “Sistema de Refrigeração” é redirecionada para os fornos, desenvolvendo ação específica na linha de produção (resfriamento do forno, onde se realiza uma das etapas da produção), então o referido sistema deve ser considerado como vinculado à atividade do estabelecimento, por desenvolver uma ação intrínseca ao processo produtivo.

Diante do exposto, mantêm-se a exclusão das exigências referentes às notas fiscais relativas aos produtos utilizados na montagem do “Sistema de Resfriamento da Água do Forno”.

O outro item excluído pela Câmara *a quo* diz respeito as exigências relativas aos materiais de uso e consumo aplicados na elaboração de produtos destinados ao exterior até a data de 13/08/07.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Neste caso, a Câmara Especial reformou a decisão original, restabelecendo as exigências de ICMS e manteve a exclusão dos juros e multas na proporção das saídas destinadas ao exterior em relação às saídas totais do estabelecimento até 13/08/07, com os juros voltando a serem exigidos a partir de 14/08/07.

Para este item, como o voto vencido do Conselheiro Marco Túlio da Silva aborda a questão nos exatos termos decididos pela Câmara Especial, pede-se permissão para adotá-lo no presente acórdão.

ICMS - Exportação - Proporcionalidade - Inaplicabilidade:

A vedação ao crédito relativo a materiais de uso e consumo, inclusive para empresas exportadoras, está bem fundamentada no texto a seguir, de autoria do ilustre Advogado Geral do Estado, Dr. Carlos José da Rocha, cujos argumentos são aqui integralmente ratificados, *in verbis*:

“...

Para melhor compreensão do tema, é necessário que se tenha em vista a existência, na Lei Complementar n° 87, de 13 de setembro de 1996, de normas jurídicas, relativamente à matéria, de três diferentes naturezas:

- a) disciplinamento do inciso II do § 2° 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, § 2°, XII, “c”);
- c) normas de vigência

Assim, teríamos:

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

Disciplina do inciso II do § 2° do art. 155

Tal e qual se dá com a Constituição, os §§ 1° e 3° do art. 20 e os incisos I e II e o § 2° do art. 21 da Lei Complementar n° 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 § 2° 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)

Assim, não há como conceder à empresa créditos de ICMS relativos a materiais de uso e consumo, na proporção de utilização de cada produto em relação ao volume exportado pelo estabelecimento. Pertinente, pois, a glosa efetuada pelo Fisco.

Exclusão de Multas e Juros (Juros até 13/08/07):

São reiteradas as decisões deste E. Conselho determinando a exclusão das multas e juros, nos casos envolvendo aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativo a materiais de uso e consumo por estabelecimentos industriais exportadores, de forma proporcional às exportações realizadas.

No caso, pertinente a adoção da mesma conduta no presente lançamento, no que se refere à irregularidade nº "1" (*estorno de créditos relativos a materiais de uso e consumo*).

Em função do conteúdo esclarecedor mostra-se pertinente transcrever excerto do Acórdão nº 3.785/11/CE, que bem abordou a matéria, *in verbis*:

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

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

ART. 66 - OBSERVADAS AS DEMAIS DISPOSIÇÕES DESTE TÍTULO, SERÁ ABATIDO, SOB A FORMA DE CRÉDITO, DO IMPOSTO

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

INCIDENTE NAS OPERAÇÕES OU PRESTAÇÕES REALIZADAS NO PERÍODO, DESDE QUE A ELAS VINCULADO, O VALOR DO ICMS CORRESPONDENTE:

(...)

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

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

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

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

VII - AOS INSUMOS RELATIVOS AO TRANSPORTE, ADQUIRIDOS PARA EMPREGO EXCLUSIVO EM VEÍCULOS PRÓPRIOS UTILIZADOS NO TRANSPORTE DOS PRODUTOS A QUE SE REFERE O INCISO ANTERIOR, DESDE QUE EFETUADO DIRETAMENTE PELO PROPRIETÁRIO DOS PRODUTOS; (EFEITOS DE 15/12/02 A 13/08/07). (GRIFOU-SE)

(...)

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

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

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

ART. 3º O DISPOSTO NO ART. 2º APLICA-SE TAMBÉM À ENTRADA DE INSUMOS ADQUIRIDOS A PARTIR DE 13 DE AGOSTO DE 2007

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

PARA EMPREGO EM VEÍCULOS PRÓPRIOS UTILIZADOS NO TRANSPORTE DOS PRODUTOS DESTINADOS A EXPORTAÇÃO.

(...)

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

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

(...)

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

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

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 89/04

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

(...)

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 003/07

(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, SUPRATRASCITA 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;

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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 DECONTADOS, 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.” (DESTACOU-SE)

Enfatize-se que a exclusão de juros e multa deve ser aplicada, exclusivamente em relação aos materiais de “uso e consumo na atividade produtiva”, ou seja, aqueles não aplicados em bens ou áreas alheias à atividade do estabelecimento.

Em face do exposto, mantêm-se a exclusão dos juros e multas vinculados aos materiais de uso e consumo aplicados 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, voltando os juros a incidir a partir de 14/08/07.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em conhecer do Recurso de Revisão. No mérito, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para restabelecer as exigências de ICMS relativas aos materiais de uso e consumo aplicados na atividade produtiva, mantendo-se a exclusão dos juros e multas até 13/08/2007. Vencidas, em parte, as Conselheiras Luciana Mundim de Mattos Paixão, que lhe negava provimento, nos termos da decisão recorrida e Maria de Lourdes Medeiros, que lhe dava provimento parcial para restabelecer, também, as exigências relativas aos materiais utilizados na montagem do "Sistema de Refrigeração da Água do Forno". Pela Recorrida, sustentou oralmente o Dr. João Manoel Martins Vieira Rolla e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Bruno Rodrigues de Faria. Participaram do julgamento, além dos signatários, e da Conselheira vencida, os Conselheiros Orias Batista Freitas (Revisor), Carlos Alberto Moreira Alves e Fernando Luiz Saldanha.

Sala das Sessões, 23 de agosto de 2013.

**Maria de Lourdes Medeiros
Presidente**

**José Luiz Drumond
Relator**

T

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	4.119/13/CE	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.000171412-98	
Recurso de Revisão:	40.060134402-38	
Recorrente:	2ª Câmara de Julgamento	
Recorrida:	Vale Manganês S.A	
Proc. S. Passivo:	Rodolfo de Lima Gropen/Outro(s)	
Origem:	DF/BH-3 - Belo Horizonte	

Voto proferido pela Conselheira Maria de Lourdes Medeiros, 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.

O lançamento em exame é decorrente da constatação fiscal de recolhimento a menor de ICMS, no período de janeiro de 2006 a agosto de 2011, apurado mediante recomposição da conta gráfica, uma vez que a Autuada ora Recorrida aproveitou indevidamente créditos de ICMS relativos a aquisições de materiais de uso e consumo e de bens alheios à atividade do estabelecimento.

A decisão consubstanciada no Acórdão nº 20.085/13/2ª, pelo voto de qualidade, julgou parcialmente procedente o lançamento para excluir as exigências: 1) relativas aos materiais utilizados na montagem do "Sistema de Refrigeração da Água do Forno"; e 2) às vinculadas aos materiais de "uso e consumo" na atividade produtiva, na proporção das saídas destinadas ao exterior em relação às saídas totais do estabelecimento, ocorridas até 13/08/07.

Importante esclarecer, que por se tratar de Recurso de Ofício interposto pela Câmara *a quo*, a análise, nesta oportunidade, limita-se à parte da decisão que foi desfavorável ao Fisco, qual seja, a exclusão das exigências relativas aos materiais utilizados na montagem do "Sistema de Refrigeração da Água do Forno" e aos materiais de uso e consumo aplicados na atividade produtiva, na proporção das saídas destinadas ao exterior em relação às saídas totais do estabelecimento, ocorridas até 13/08/07.

Nesse sentido, destaca-se que a divergência deste voto se dá em relação à manutenção da exclusão das exigências correspondentes aos materiais utilizados na montagem do Sistema de Refrigeração da Água do Forno pela Câmara Especial.

É que, conforme destacou a Fiscalização *“o sistema, como se pode inferir da denominação, refrigera a água que fora utilizada para resfriar o forno e não o próprio forno. A sutileza está na condição de que o tratamento da água está fora dos processos utilizados no forno, ou seja, após ser captada, a água é utilizada para refrigerar o forno, e no descarte desta água quente utiliza-se o sistema de refrigeração da água para que não seja descartada no ambiente do ribeirão.*

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Este sistema de Refrigeração da Água do Forno garante que não seja descartada uma água contaminada no ambiente e ao mesmo tempo reduz a necessidade de captação da água no ribeirão.”

Portanto, na mesma linha do entendimento exposto pela Fiscalização na Manifestação Fiscal, entendo que o sistema de Refrigeração da Água do Forno se presta a atender à normas ambientais necessárias para minimizar os impactos negativos no ambiente, não estando vinculado à atividade produtiva do estabelecimento.

Por essa razão, é considerado bem alheio à atividade do estabelecimento, nos termos da legislação que rege à matéria, e o Contribuinte não faz jus aos créditos do imposto destacado em documentos fiscais relativos a tais aquisições.

Diante do exposto, dou provimento parcial ao Recurso de Ofício para restabelecer, também, as exigências relativas aos materiais utilizados na montagem do "Sistema de Refrigeração da Água do Forno".

Sala das Sessões, 23 de agosto de 2013.

**Maria de Lourdes Medeiros
Conselheira**