

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.856/15/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000242912-32
Impugnação: 40.010137570-91
Impugnante: Vale S/A
IE: 090024161.53-25
Proc. S. Passivo: Sacha Calmon Navarro Coêlho/Outro(s)
Origem: DF/BH-3 - Belo Horizonte

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - MATERIAL DE USO E CONSUMO. Constatado aproveitamento indevido de créditos de ICMS, proporcionais às exportações, 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 do RICMS/02. Exigências de ICMS apurado após a recomposição da conta gráfica, da multa de revalidação e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, majorada em 50% (cinquenta por cento), a partir de 01/01/10, e em 100% (cem por cento), a partir de 01/08/10, em razão da constatação de reincidências, nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º da citada lei. Infração caracterizada de acordo com o disposto no art. 70, inciso III do RICMS/02.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre apropriação indevida de créditos de ICMS, no período de janeiro de 2010 a dezembro de 2012, relativos a:

- 1) material de uso e consumo (Anexo 4);
- 2) óleo diesel não caracterizado como produto intermediário, uma vez que consumido em máquinas, equipamentos e veículos não utilizados na lavra, movimentação do material e no beneficiamento do minério de ferro (Anexo 5);
- 3) energia elétrica consumida fora do processo produtivo (Anexo 6).

Os Anexos 4, 5 e 6 encontram-se na mídia eletrônica de fls. 64.

Consta dos autos que o ICMS exigido neste Auto de Infração decorre do estorno de crédito do imposto relativo a materiais, óleo diesel e energia elétrica, em relação aos quais o Sujeito Passivo reconheceu como tendo sido consumidos fora do processo de produção do estabelecimento, ao incluí-los no levantamento dos recolhimentos efetivados sob o amparo da remissão prevista na Lei nº 21.016/13 e no Decreto nº 46.383/13. Contudo, a Autuada, ao efetuar o cálculo do estorno de crédito do imposto apropriado em desacordo com a legislação, por ocasião da referida remissão, o fez de forma a excluir os valores proporcionais às operações de exportação,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

por entender que tem direito à manutenção desses créditos, tese que não encontra respaldo na legislação tributária, o que motivou a lavratura do presente Auto de Infração.

Exigência de ICMS apurado após a recomposição da conta gráfica, da multa de revalidação e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, majorada em 50% (cinquenta por cento), a partir de 01/01/10, e em 100% (cem por cento), a partir de 01/08/10, em razão da constatação de reincidências, nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º da citada lei.

Inconformada, a Autuada, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, apresenta Impugnação às fls. 65/75.

O Fisco, em Manifestação de fls. 111/120, refuta as alegações da Defesa e requer a procedência do lançamento.

A Assessoria do CC/MG determina o Interlocutório de fls. 127.

A Impugnante manifesta-se às fls. 131/133.

O Fisco manifesta-se às fls. 135.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 137/149, opina, pela procedência do lançamento.

DECISÃO

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

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre apropriação indevida de créditos de ICMS, no período de janeiro de 2010 a dezembro de 2012, relativos a:

2) material de uso e consumo (Anexo 4);

2) óleo diesel não caracterizado como produto intermediário, uma vez que consumido em máquinas, equipamentos e veículos não utilizados na lavra, movimentação do material e no beneficiamento do minério de ferro (Anexo 5);

3) energia elétrica consumida fora do processo produtivo (Anexo 6).

Os Anexos 4, 5 e 6 encontram-se na mídia eletrônica de fls. 64.

Consta dos autos que o ICMS exigido neste Auto de Infração decorre do estorno de crédito do imposto relativo a materiais, óleo diesel e energia elétrica, em relação aos quais o Sujeito Passivo reconheceu como tendo sido consumidos fora do processo de produção do estabelecimento, ao incluí-los no levantamento dos recolhimentos efetivados sob o amparo da remissão prevista na Lei nº 21.016/13 e no Decreto nº 46.383/13. Contudo, a Autuada, ao efetuar o cálculo do estorno de crédito do imposto apropriado em desacordo com a legislação, por ocasião da referida

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

remissão, o fez de forma a excluir os valores proporcionais às operações de exportação, por entender que tem direito à manutenção desses créditos, tese que não encontra respaldo na legislação tributária, o que motivou a lavratura do presente Auto de Infração.

Exigência de ICMS apurado após a recomposição da conta gráfica, da multa de revalidação e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, majorada em 50% (cinquenta por cento), a partir de 01/01/10, e em 100% (cem por cento), a partir de 01/08/10, em razão da constatação de reincidências, nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º da citada lei.

Convém destacar que não há discordância entre a Autuada e a Fiscalização quanto à caracterização dos materiais, objeto de estorno dos créditos de ICMS nos presentes autos, como materiais de uso e consumo do estabelecimento.

O que se discute nos presentes autos é a possibilidade de creditamento do imposto relativo a bens e materiais de uso e consumo do estabelecimento de forma proporcional às exportações realizadas.

A Impugnante entende que o raciocínio de que os bens destinados ao uso e consumo do estabelecimento, bem como a energia elétrica e o óleo diesel não empregados diretamente no processo produtivo de extração mineral não geram direito a crédito para a compensação com débitos do imposto relativos às operações de saída destinadas ao mercado interno brasileiro com base no art. 33, inciso I da LC nº 87/96, não pode ser aplicado quando o estabelecimento no qual esses bens dão entrada realiza operações de saída de mercadoria destinadas ao exterior.

Alega a Impugnante que, nesse caso, os dispositivos legais aplicáveis seriam os arts. 21, § 2º e 32, inciso II, ambos da LC nº 87/96 e, ainda, o art. 155, § 2º, inciso X, alínea “a” da CF/88, com a redação dada pela EC nº 42/03, *in verbis*:

LC nº 87/96

Art. 21. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:

(...)

§ 2º - **Não se estornam créditos referentes a mercadorias e serviços que venham a ser objeto de operações ou prestações destinadas ao exterior** ou de operações com o papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos.

(...)

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

(...)

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

industrializadas, inclusive semi-elaboradas, destinadas ao exterior; (grifos acrescidos).

CF/88

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

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

(...)

X - não incidirá:

a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores; (...)

Lado outro, sustenta o Fisco que a apropriação de créditos do imposto relativos a materiais de uso e consumo, mesmo que proporcionais à exportação, é indevido, uma vez que se encontra vedado por força do disposto no art. 33, inciso I da Lei Complementar nº 87/96 (art. 70, inciso III do RICMS/02), que postergou esse direito para janeiro de 2020.

Sem razão a Autuada em considerar que o crédito de ICMS relativo à entrada de material de uso e consumo pode ser apropriado na proporção das exportações realizadas pelo estabelecimento, entendimento este já superado no âmbito do Estado de Minas Gerais, em razão da revogação do art. 66, inciso VI do RICMS/02 e da publicação do Decreto nº 45.388/10, que encerrou quaisquer dúvidas a respeito do entendimento da Administração Tributária no que tange ao tema.

As disposições do art. 2º do referido decreto deixam clara a impossibilidade da apropriação de créditos do imposto referentes a materiais de uso e consumo, proporcionais à exportação, ao determinar o estorno do crédito efetivado, a qualquer tempo, pelo contribuinte:

Decreto nº 45.338/10

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

Art. 2º O sujeito passivo que tenha apropriado, a qualquer tempo, a título de crédito, em sua escrita fiscal, o valor do ICMS relativo à entrada de bem de uso ou consumo aplicado no processo produtivo de produto industrializado,

inclusive semielaborado, destinado à exportação deverá promover o respectivo estorno e regularizar sua conta gráfica de ICMS.

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 à exportação.

(...) (Grifou-se).

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

Destaca-se que os créditos do imposto objeto de estorno nos presentes autos referem-se a materiais cujas entradas ocorreram no estabelecimento após 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.

Lado outro, não procede o argumento da Impugnante de que o art. 32, inciso II da LC nº 87/96 (§ 3º, art. 32 da Lei nº 6.763/75) garante-lhe o creditamento do imposto relativo à entrada de materiais de uso e consumo no estabelecimento proporcionais às exportações realizadas.

Prevê tal dispositivo legal:

LC nº 87/96

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

(...)

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

Entende-se que a integração ou consumo de que trata o art. 32, inciso II da LC nº 87/96 e o § 3º, art. 32 da Lei nº 6.763/75, passíveis de ensejar o creditamento de ICMS relativamente às operações para o exterior, restringem-se às matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.

Vale dizer que o referido “consumo”, nos termos do dispositivo legal supra, limita-se ao creditamento de ICMS referente aos produtos intermediários consumidos e não deve ser interpretado como possibilidade de aproveitamento de crédito de ICMS relativo à aquisição de bens de “uso ou consumo”, para o qual há limitação temporal, conforme dispõe o art. 33, inciso I da LC nº 87/96 (art. 70, inciso III do RICMS/02), que postergou esse direito para janeiro de 2020.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Corroborar esse entendimento várias respostas dadas pela Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais – SEF/MG a Consultas de Contribuintes. Confira-se as seguintes:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 214/2008

ICMS – CRÉDITO – USO OU CONSUMO – EXPORTAÇÃO – INAPLICABILIDADE – A integração ou consumo de que trata o § 3º, art. 32 da Lei nº 6763/75, passíveis de ensejar o creditamento de ICMS relativamente às operações para o exterior, restringem-se às matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.

CONSULTA DE CONTRIBUINTE nº 017/2008

ICMS – CRÉDITO – USO OU CONSUMO – EXPORTAÇÃO – A integração ou consumo de que trata o § 3º, art. 32 da lei nº 6763/75, passíveis de ensejar o creditamento de ICMS relativamente às operações para o exterior, restringem-se às matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.

(*) CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 003/2007 (MG DE 06/01/2007 E REF. MG DE 24/10/2008)

ICMS – CRÉDITO – USO OU CONSUMO – EXPORTAÇÃO – INAPLICABILIDADE – A integração ou consumo de que trata o § 3º, art. 32 da lei nº 6763/1975, passíveis de ensejar o creditamento de ICMS relativamente às operações para o exterior, restringem-se às matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.

Recentemente este Conselho de Contribuintes manifestou-se sobre o creditamento relativo a materiais de uso e consumo proporcionais à exportação, ao analisar o PTA nº 01.000187985-68, de mesma sujeição passiva dos presentes autos, na oportunidade decidiu-se pela impossibilidade de tal creditamento. Confira-se:

ACÓRDÃO: 4.380/15/CE RITO: ORDINÁRIO

PTA/AI: 01.000187985-68

RECURSO DE REVISÃO: 40.060137190-11

RECORRENTE: VALE S.A.

IE: 317024161.56-23

RECORRIDA: FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL

PROC. S. PASSIVO: RODOLFO DE LIMA GROPEN/OUTRO(S)

ORIGEM: DF/BH-3 - BELO HORIZONTE

(...)

É DE RESSALTAR QUE O CÁLCULO REALIZADO PELA RECORRENTE EM SEU PAGAMENTO CONSIDEROU QUE O CRÉDITO DE ICMS PELA ENTRADA DE MATERIAL DE USO E CONSUMO PODERIA SER APROPRIADO NA PROPORÇÃO DAS EXPORTAÇÕES REALIZADAS PELO ESTABELECIMENTO, ENTENDIMENTO ESTE JÁ SUPERADO NO ÂMBITO DO ESTADO DE MINAS GERAIS, EM RAZÃO DA REVOGAÇÃO DO ART. 66, INCISO VI DO RICMS/02 E DA PUBLICAÇÃO DO DECRETO Nº 45.388/10, QUE ENCERROU QUAISQUER DÚVIDAS A RESPEITO DO ENTENDIMENTO DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA NO QUE TANGE AO TEMA.

AS DISPOSIÇÕES DO ART. 2º DO REFERIDO DECRETO DEIXAM CLARA A IMPOSSIBILIDADE DA APROPRIAÇÃO AO DETERMINAR O ESTORNO DO CRÉDITO EFETIVADO, A QUALQUER TEMPO, PELO CONTRIBUINTE:

DECRETO Nº 45.338/10

(...)

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.

DESSE MODO, NO QUE TANGE ÀS MERCADORIAS INTEGRANTES DO PRESENTE FEITO E QUE FORAM OBJETO DO PAGAMENTO PARCIAL EFETUADO PELA CONTRIBUINTE, A PARCELA REMANESCENTE DA APROPRIAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITOS DE ICMS, PROPORCIONAL REMANESCENTE DA APROPRIAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITOS DE ICMS, PROPORCIONAL AO PERCENTUAL DE EXPORTAÇÕES DO ESTABELECIMENTO NO PERÍODO ENVOLVIDO, DEVE SER MANTIDA NO AUTO DE INFRAÇÃO, ACOMPANHADA DAS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA A ELA PROPORCIONAIS, EM RAZÃO DAS PREVISÕES DO SUPRACITADO DECRETO Nº 45.338/10.

A vedação ao crédito relativo a materiais de uso e consumo, inclusive para empresas exportadoras, está fundamentada no texto abaixo, de autoria do Advogado Geral do Estado, Dr. Carlos José da Rocha, *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:

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

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

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

(..)

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)

Dessa forma, corretas as exigências de ICMS apurado após a recomposição da conta gráfica, da multa de revalidação e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.

Destaca-se que a Multa Isolada foi corretamente majorada em razão da constatação de reincidências, em 50% (cinquenta por cento), a partir de 01/01/10, e em 100% (cem por cento), a partir de 01/08/10, nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º da Lei nº 6.763/75:

Art. 53. (...)

§ 6º - Caracteriza reincidência a prática de nova infração cuja penalidade seja idêntica àquela da infração anterior, pela mesma pessoa, considerando-se em conjunto todos os seus estabelecimentos, dentro de cinco anos, contados da data em que houver sido reconhecida a infração anterior pelo sujeito passivo, assim considerada a data do pagamento da exigência ou da declaração de revelia, ou contados da data da decisão condenatória irrecorrível na esfera administrativa, relativamente à infração anterior.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 7º - A constatação de reincidência, relativamente às infrações que já ensejaram a aplicação das multas previstas nos artigos 54 e 55, determinará o agravamento da penalidade prevista, que será majorada em 50% (cinquenta por cento), na primeira reincidência, e em 100% (cem por cento), nas subseqüentes.

Conforme telas de “consultas a autuações” extraídas do SICAF/SEF/MG, colacionadas às fls. 48/51, são as seguintes autuações que fundamentaram a majoração da multa isolada:

- PTA nº 01.0000157038-09: Penalidade Isolada exigida prevista no **art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75**. Data de reconhecimento da infração anterior em 31/03/08 (pagamento do crédito tributário).

- PTA nº 01.000163510-01: Penalidade Isolada exigida prevista no **art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75**. Data da decisão irrecorrível na esfera administrativa: 28/07/10.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Lilian Cláudia de Souza e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Gabriel Arbex Valle. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Luciana Mundim de Mattos Paixão (Revisora), Cindy Andrade Moraes e Bernardo Motta Moreira.

Sala das Sessões, 07 de outubro de 2015.

Eduardo de Souza Assis
Presidente / Relator

D