

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.997/16/2ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000208375-59  
Impugnação: 40.010135569-32  
Impugnante: Vale Manganês S.A.  
IE: 056123280.04-58  
Proc. S. Passivo: Rodolfo de Lima Gropen/Outro(s)  
Origem: DF/BH-3 - Belo Horizonte

### **EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – MATERIAL DE USO E CONSUMO.** Constatado aproveitamento indevido de créditos de ICMS 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, enquadrando-se na vedação ao crédito do art. 70, inciso III do mesmo diploma legal. Exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6763/75. Infração caracterizada em parte, devendo ser excluídas integralmente as exigências relacionadas com as mercadorias classificadas pela perícia como produtos intermediários, materiais de embalagem e devolução com saída tributada e, parcialmente, as exigências referentes às Notas Fiscais nºs 003.756 e 004.189, de forma a manter o estorno de apenas 0,54% (cinquenta e quatro centésimos por cento) do crédito de ICMS de energia elétrica nelas contido. Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

### **RELATÓRIO**

#### **Da Autuação**

A autuação cuida de aproveitamento indevido de créditos de ICMS referentes à entrada de mercadorias indevidamente classificadas como produtos intermediários, com infringência à Instrução Normativa SLT nº 01/86 e ao art. 70, inciso III do RICMS/02, o que culminou em recolhimento a menor do imposto nos meses de janeiro a novembro de 2009.

O valor do tributo devido foi calculado por recomposição da conta gráfica, que tomou como base a recomposição anterior, realizada no âmbito do Auto de Infração nº 01.000208297-18.

Exige-se o ICMS apurado, acompanhado da respectiva multa de revalidação e da Multa Isolada do art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.

### **Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 50/62, requerendo, ao final, que seja julgado improcedente o lançamento.

### **Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização, em manifestação de fls. 97/105, refuta as alegações da Defesa e pede a manutenção do crédito tributário.

### **Do Parecer da Assessoria**

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 109/119, opina pela procedência do lançamento.

### **Da Instrução Processual**

Em sessão realizada no dia 10/06/14, a 3ª Câmara de Julgamento, em preliminar, à unanimidade dos votos, decide pelo deferimento do pedido de perícia formulado pela Impugnante às fls. 56 e 59/60, indicando, ainda, quesito para que o “*Sr. Perito informe o local de aplicação e a função desenvolvida pelos produtos ferrosos (barra redonda, chapa lisa e tubos) e pelo gás oxigênio, observando a Instrução Normativa nº 01/86*”.

O Perito é designado pelo Titular da Delegacia fiscal responsável pelo lançamento, conforme “Termo de Designação de Perito” de fls. 131.

Às fls. 132, a Autoridade mencionada intima o Fiscal Autuante para formulação de quesitos, os quais são apresentados às fls. 133/134.

O Perito apresenta o Laudo Pericial de fls. 135/169, complementado pelos Anexos 1, 2, 3 e 4 de fls. 170/240. Destaca que o processo industrial da Autuada consiste na transformação de matérias primas (especialmente manganês) em ferroligas, utilizando-se de fornos de indução elétrica.

Regularmente intimada da conclusão da perícia, a Autuada aduz, às fls. 246/248 dos autos, que o Perito enquadró a absoluta maioria dos materiais às definições contidas na legislação de regência, definindo-os como produtos intermediários e declarando expressamente a ilicitude da glosa promovida pela Fiscalização em relação a tais itens.

Por fim, às fls. 251/252, o Fiscal Autuante também se manifesta a respeito da perícia levada a efeito, oportunidade em que ressalta que a prova pericial foi por ele acompanhada, tendo sido todos os quesitos respondidos de forma satisfatória.

Salienta que a visita *in loco* constatou que grande parte das mercadorias objeto da autuação tinha utilização diversa daquela declarada pelo Contribuinte e utilizada pela Fiscalização como base para lavratura do Auto de Infração. Ao final, adere integralmente ao resultado da perícia, afirmando que não tem ressalvas a fazer ao Laudo Pericial.

A Assessoria do CC/MG, em Diligência de fls. 255, solicita à Fiscalização “*especificar a proporção da energia elétrica entrada no estabelecimento por meio das*

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

*Notas Fiscais n°s 004.189 e 003.756 (fls. 226/231), que foi utilizada no processo de industrialização, de forma a viabilizar a determinação do correspondente crédito do imposto a ser apropriado”.*

Por meio do Laudo Pericial Complementar de fls. 258/264 e dos Anexos 1, 2, 3 e 4 de fls. 265/322, o Perito, aplicando de forma analógica o laudo técnico pericial de uso de energia elétrica elaborado para o mesmo estabelecimento em 2015, a pedido da empresa, conclui que em 2009 a Autuada fazia jus a um crédito de 99,18% (noventa e nove inteiros e dezoito centésimos por cento) do ICMS incidente sobre a energia elétrica consumida no estabelecimento.

Às fls. 328/329, a Impugnante afirma que as conclusões do Laudo Pericial Complementar corroboram as alegações trazidas em sua defesa, razão pela qual reitera seu pedido de cancelamento do Auto de Infração.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 334/348, retifica o entendimento exposto anteriormente e opina pela procedência parcial do lançamento, para excluir as exigências relativas às mercadorias classificadas pela perícia como produtos intermediários, material de embalagem ou devolução de saída tributada e, ainda, para excluir parcialmente as exigências referentes às Notas Fiscais n°s 003.756 e 004.189, de forma a manter o estorno de apenas 0,54% (cinquenta e quatro centésimos por cento) do crédito de ICMS de energia elétrica nelas contido.

---

### **DECISÃO**

Os fundamentos expostos nos pareceres da Assessoria do CC/MG foram utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações e adaptações.

Conforme relatado, a autuação cuida de aproveitamento indevido de créditos de ICMS referentes à entrada de mercadorias indevidamente classificadas como produtos intermediários, com infringência à Instrução Normativa SLT n° 01/86 e ao art. 70, inciso III do RICMS/02, o que culminou em recolhimento a menor do imposto nos meses de janeiro a novembro de 2009.

O valor do tributo devido foi calculado por recomposição da conta gráfica, que tomou como base a recomposição anterior, realizada no âmbito do Auto de Infração n° 01.000208297-18.

Exigências do ICMS apurado em recomposição de conta gráfica, acompanhado da respectiva multa de revalidação e da Multa Isolada do art. 55, inciso XXVI da Lei n° 6.763/75.

A Impugnante argumenta que as mercadorias envolvidas na autuação seriam produtos intermediários, enquadrados nos requisitos da IN SLT n° 01/86 para assim serem classificados, razão pela qual seria indevido o estorno de crédito promovido pela Fiscalização.

A Fiscalização, por sua vez, afirma que tais mercadorias seriam materiais de uso e consumo, na medida em que a Impugnante declarou sua utilização na

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

manutenção e conservação de equipamentos, informação essa que foi utilizada como base para a conclusão de que tais mercadorias não seriam produtos intermediários.

O fundamento legal para o lançamento, vigente em 2009, época da ocorrência do aproveitamento de crédito questionado, é o seguinte:

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

(...)

Efeitos de 1º/01/2007 a 31/12/2010 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 3º, III, ambos do Dec. nº 44.441, de 25/01/2007:

"X - à entrada de bem destinado a uso ou consumo do estabelecimento, ocorrida a partir de 1º de janeiro de 2011."

(...)

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

(...)

Efeitos de 14/08/2007 a 31/12/2010 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 2º, ambos do Dec. nº 44.596, de 13/08/2007:

"III - se tratar de entrada, até 31 de dezembro de 2010, de bens destinados a uso ou a consumo do estabelecimento;"

(Grifou-se).

Por outro lado, a Impugnante afirma que há erro na classificação por ela apresentada para as mercadorias da autuação, as quais seriam produtos intermediários diretamente usados no processo de produção, nos termos do art. 66, inciso V, alínea "b" do RICMS/02:

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:

(...)

b) são compreendidos entre as matérias-primas e os produtos intermediários aqueles que sejam consumidos ou integrem o produto final na

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

condição de elemento indispensável à sua composição;

(Grifou-se).

Verifica-se que a celeuma reside em se determinar o conceito de produto intermediário e a possibilidade de se incluir neste conceito as mercadorias objeto da presente autuação.

Nesse sentido, a fim de se ver solucionada a controvérsia, foi determinada pela Câmara de Julgamento a realização de perícia para que fosse verificada, em relação às mercadorias envolvidas na autuação, as condições de enquadramento dos requisitos para que as mercadorias envolvidas na autuação pudessem ser classificadas como produtos intermediários, nos termos previstos no art. 66, inciso V do RICMS/02 e na IN SLT nº 01/86.

Atendendo a deliberação da Câmara, o Perito, em Laudo Pericial bastante detalhado e técnico, inicialmente distinguiu as expressões “processo produtivo”, “fase de produção” e “linha principal de produção” (fls. 139/140), que apesar de não se confundirem, são indistintamente utilizadas pelos contribuintes em impugnações e quesitos periciais. Transcreve-se a seguir o esclarecimento, por importante que se mostra ao deslinde da questão:

Para melhor entendimento, devem ser destacadas e diferenciadas algumas expressões que são utilizadas na legislação tributária nas respostas da Fazenda Estadual às consultas de contribuintes ou consultas internas, nas manifestações fiscais e decisões do CC/MG, ou seja: “processo produtivo”, “fase de produção” e “linha principal de produção”, que não se confundem.

A palavra “processo” dever ser entendida como método, sistema, maneira de agir ou conjunto de medidas tomadas para atingir algum objetivo, pois o vocábulo “processo” deriva do latim *procedere*, significando avançar, ir para frente (*pro+cedere*).

Então, considerando que a palavra “produção” derivada do latim *producere*, que significa “fazer aparecer”, a expressão “processo produtivo” deve ser entendida, de forma genérica, como o conjunto de atividades ou operações, industriais ou não, relacionadas ente si, que buscam modificar as características ou propriedades das matérias-primas com o fim específico de obter produtos que atendam a determinada demanda.

Assim, o “processo produtivo” da Vale Manganês, requerente, abrange desde a fase de estudos, projetos e sondagens até a estocagem do produto comercializável, ou seja, o ferroligas.

A “fase de produção” nada mais é que um segmento do “processo produtivo”, ou seja, uma parte específica do “processo produtivo” que se pretende destacar.

Assim, fases do “processo produtivo” da Vale Manganês seriam, por exemplo: fase de recebimento e estocagem de

matérias-primas, fase de carregamento do forno de fundição, fase de lingotamento etc.

A expressão “linha principal de produção” surgiu após a publicação da Instrução Normativa SLT 01/1986, em 20/02/1986 que, enquanto pretendia conceituar produto intermediário em processo industrial asseverou o seguinte “...quando sua participação se der num ponto qualquer da linha de produção, mas nunca marginalmente ou em linhas independentes, e na qual o produto tiver o caráter de indiscutível essencialidade na obtenção do novo produto...”.

Então, a partir daquele ponto, necessariamente, por inferência lógica, o produto intermediário só, e somente só, para ter garantida a sua condição, deveria estar em linha de produção não marginal ou independente, ou seja, deveria estar, sempre, na “linha principal de produção”.

Assim, “linha principal de produção” é uma parte específica e notável do “processo produtivo”, podendo contemplar, de forma integral ou não, as “fases” daquele processo.

**Nos processos industriais de transformação, como este da Vale Manganês S/A, a linha principal, geralmente, pode ser tomada como aquela coincidente com o caminho percorrido pelas matérias-primas.**

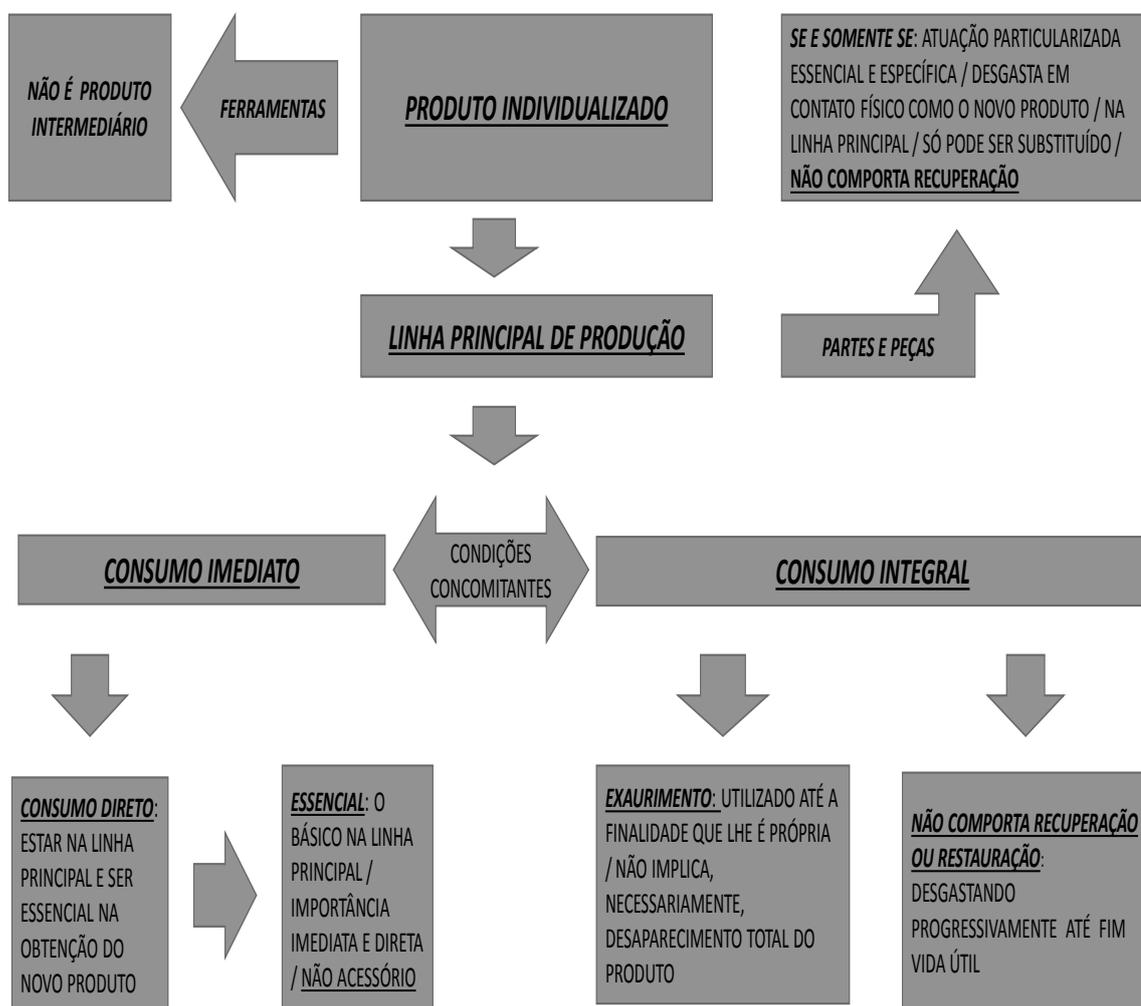
Então, dos esclarecimentos anteriores, fica claro que as expressões “processo produtivo”, “fase de produção” e “linha principal de produção” não se confundem.

Finalmente, da presente exposição, em breve relato, ficou claro que o produto intermediário deve ser buscado só, e somente só, na “linha principal de produção” e que, a expressão “processo produtivo” tem caráter amplo sem, geralmente, coincidir com a “linha principal de produção”, por si, composta por diversas “fases de produção”.

Partindo das definições retro, o Perito sistematiza, por meio de um fluxograma e correspondentes explicações, as exigências contidas na IN SLT nº 01/86 para que uma mercadoria possa ser enquadrada como produto intermediário (fls. 142/145):

Sistematizando as condições previstas na IN SLT 01/86, para enquadramento de um produto no conceito de intermediário, chega-se ao seguinte fluxograma:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS



Observando o fluxograma ficam claras quais condições devem ser satisfeitas pelos produtos, podendo ser destacadas, de imediato, as seguintes conclusões para enquadramento de um produto no conceito de intermediário:

- 1) Ferramenta, de imediato, não será produto intermediário;
- 2) Parte ou peça de aparelho, máquina ou equipamento deve ter atuação particularizada, desgastar-se em contato físico com o novo produto e ser somente substituído, ou seja: **não comportar recuperação ou restauração**;
- 3) Não sendo ferramenta, parte ou peça de aparelho/máquina/equipamento, deverá ter consumo direto e imediato, ou seja:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- **consumo direto**: condição garantida com aplicação/utilização do produto, **essencial**, na linha principal de produção.
  - **consumo imediato**: desgastar progressivamente, **com ou sem** contato físico com o novo produto, até o final da sua vida útil, **sem**, entretanto, comportar recuperação ou restauração.
- 4) Um produto intermediário, qualquer que seja ele, **jamais** poderá comportar **recuperação ou restauração**, mesmo que aplicado/utilizado na linha principal de produção;
  - 5) Um produto **intermediário**, sempre, deverá ser **essencial**, mesmo que aplicado/utilizado na linha principal de produção;
  - 6) As condições para enquadramento no conceito de produto intermediário devem ser satisfeitas de forma concomitante, bastando apontar só, e somente só, uma condição não satisfeita para afastar a condição de intermediário para um produto aplicado/utilizado no “processo produtivo”, pouco importando o atendimento das demais.

Ainda, conjugados com as com as afirmações acima, devem ser esclarecidos os seguintes pontos:

- 1) Por inferência lógica do item I da IN SLT 01/86 (produto individualizado na linha principal de produção), quando for dito “processo industrial”, no ambiente daquela IN, deve ser entendido como “linha principal de produção”.
- 2) A essencialidade no “processo produtivo” (linha principal) deve ser considerada com o seguinte conceito, pretendido pelo legislador, conforme dicionários da língua portuguesa: Essencial vem do latim **essentiale**, que se **refere à essência**, ou seja, a substância, a **idéia principal**, o que constitui a **natureza íntima das coisas**. Então, a **essencialidade** de um produto na linha principal de produção, no ambiente da IN SLT 01/86, está relacionada com o **básico no processo industrial**, aquele produto de **importância prontamente estabelecida**, portanto, **não** sendo, simplesmente, um produto **acessório ou secundário no processo industrial**. Assim, fica claro, de imediato, por exemplo, que um EPI (equipamento de proteção individual) jamais será produto intermediário, pois, mesmo que possa atender uma ou outra condição estabelecida na IN SLT 01/86, jamais atenderá ao critério da essencialidade, ou seja, sempre será um produto secundário no processo produtivo, mesmo aplicado na linha principal de produção;
- 3) A “linha principal de produção” em processos industriais de transformação coincide, necessariamente, com o caminho percorrido pelas

matérias-primas. Assim, impróprio dizer que a linha principal somente poderia estar em um único local do processo industrial;

- 4) As condições estabelecidas pela IN SLT 01/86 devem ser consideradas com os efeitos que lhes são próprios, por exemplo:
  - A expressão mencionada no quesito, “...*função específica e particularizada*...”, será considerada como condição necessária somente para parte ou peça de máquina, aparelho ou equipamento, desde que estes participem do processo na linha principal, ou seja: função específica e particularizada na linha principal de produção. Assim, quando a expressão supracitada se referir a produto que não seja parte ou peça a condição será considerada como não satisfeita para enquadramento em intermediário, sendo a resposta: **NÃO**.
  - A expressão mencionada no quesito, “...*desgastam de forma integral e paulatina*...”, será considerada como condição necessária somente para produto individualizado que não seja ferramenta ou parte e peça e, ainda, não comporte recuperação. Assim, quando a expressão supracitada se referir a produto que seja parte ou peça a condição será considerada como não satisfeita para enquadramento como intermediário, sendo a resposta: **NÃO**.

Assim, destas rápidas considerações ficam evidenciados os muitos equívocos que vêm sendo cometidos no enquadramento de produto intermediário, tais como:

- 1) Considerar que somente o local de aplicação e a função do produto, desempenhada no processo produtivo, seriam suficientes para enquadrá-lo como intermediário;
- 2) Desconsiderar a condição de não comportar recuperação, que deve ser satisfeita para qualquer produto intermediário, ainda que aplicado na linha principal, qualquer que seja o processo, mesmo que nesse processo o produto esteja em contato íntimo com as matérias-primas desde o início até a obtenção do produto acabado;
- 3) Os quesitos formulados pelas partes, em pedidos de provas periciais, que nem sempre posicionam seus quesitos conforme o fluxograma apresentado acima;
- 4) Considerar que o “processo produtivo” se estenderia após a obtenção do produto acabado ou beneficiado, ou seja: a fase de estocagem do produto acabado jamais poderia ser considerada como componente de “processo produtivo”, pois naquela fase não haveria mais produção (“fazer nascer”), salvo ficção jurídica/legal.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Além de apresentar, no Relatório do Laudo Pericial, respostas aos quesitos de cunho técnico trazidos pelas partes e pelo CC/MG (fls. 135/169), o Perito elaborou ainda o Anexo 2 (fls. 199/214), no qual apresenta, em forma de tabela, a resposta aos quesitos para cada uma das mercadorias envolvidas na autuação, culminando na coluna denominada “classificação”, onde responde o quesito nº 4 da Fiscalização, que solicita que o Perito classifique as mercadorias autuadas (em produto intermediário ou material de uso e consumo).

Analisando as respostas aos quesitos apresentados e a classificação das mercadorias realizada pelo Perito, constata-se que não há qualquer reparo a ser feito, posto que as mercadorias tidas como produtos intermediários, de fato o são, na medida em atendem, de forma concomitante, a todos os requisitos previstos na IN SLT nº 01/86, transcritos anteriormente.

Por essa razão, as exigências relativas a tais mercadorias devem ser excluídas do presente feito fiscal, posto que o citado art. 66, inciso V, alínea “b” do RICMS/02 autoriza o crédito pela entrada dos chamados produtos intermediários. São elas:

1 - GÁS OXIGÊNIO INDUSTRIAL LÍQUIDO – GRANEL > Notas Fiscais de entrada nºs 050.834, 050.846, 050.850, 050.393, 058.655, 000.053, 050.299, 050.918, 052.583;

2 - BARRA REDONDA AÇO SAE 1020 1 POL X 6000,00 MM > Notas Fiscais de entrada nºs 000.171, 002.810, 003.043, 011.546, 011.656, 013.613 e 013.617.

São ainda objeto da autuação mercadorias que, apesar de não se enquadrarem como produtos intermediários, também não podem ser objeto do estorno do crédito correspondente à sua entrada, na medida em que se enquadram em outras hipóteses legais de aproveitamento permitido de crédito.

É o caso da mercadoria “CONTENTOR FLEXÍVEL CD (BIG BAG) 1500KG S/VÁLVULA ETA”, entrada no estabelecimento por meio da Nota Fiscal nº 004.229 (fls. 209), corretamente classificada pela perícia como material de embalagem.

A alínea “a” do mesmo inciso V do art. 66 do RICMS/02 autoriza o crédito do material de embalagem para emprego diretamente no processo produtivo do adquirente, razão pela qual não deve o crédito correspondente a tal mercadoria ser estornado:

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:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Além disso, a perícia constatou que as mercadorias entradas no estabelecimento por meio da Nota Fiscal nº 025.098 (fls. 233), denominadas “TRANSFORMADOR” (com várias especificações diferentes de potência), na verdade, são transformadores elétricos usados, anteriormente comercializados por meio da Nota Fiscal nº 024.703 (fls. 232) em um leilão eletrônico, e que foram devolvidos por terem sido considerados inservíveis para venda.

Nesse caso, o crédito do imposto se mostra legítimo, pois se presta a compensar o débito destacado no documento fiscal de saída, não devendo ser estornado.

Por fim, no que se refere às Notas Fiscais de entrada nºs 003.756 e 004.189 (fls. 226/231), apesar de descreverem a mercadoria “UNIDADE COMPLETA”, cuidam, na verdade, de entrada de energia elétrica para consumo no estabelecimento da Autuada. Trata-se, pois, de uma operação que pode gerar direito ao crédito do imposto nela incidente.

Como se observa do § 4º do art. 66 do RICMS/02, somente as parcelas de energia elétrica definidas nas alíneas “a” até “c” poderão ser objeto de abatimento sob a forma de crédito do imposto:

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:

(...)

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

(...)

Efeitos de 15/12/2002 a 16/08/2012 - Redação original:

§ 4º Somente dará direito de abatimento do imposto incidente na operação, sob a forma de crédito, a entrada de energia elétrica no estabelecimento:

Efeitos de 15/12/2002 a 16/08/2012 - Redação original:

a) que for objeto de operação subsequente de saída de energia elétrica;

b) que for consumida no processo de industrialização;

c) que for consumida por estabelecimento que realize operações ou prestações para o exterior, na proporção destas em relação às operações ou prestações totais;(Grifou-se).

A alínea “c” é clara em relação ao direito ao crédito da energia elétrica na proporção das exportações, independentemente de qualquer outra condição, mormente, a destinação da energia elétrica do estabelecimento.

De acordo com a alínea “c”, caso o estabelecimento exportasse a totalidade de sua produção, igualmente, a totalidade do crédito vinculado à aquisição de energia elétrica poderia ser aproveitada, sendo irrelevante o local e forma de consumo/utilização, desde que esse consumo/utilização estivesse vinculado, sob qualquer forma, à obtenção do produto exportado.

Na situação da Impugnante, em que apenas parte da produção é destinada ao exterior, considerando que a mercadoria exportada é também aquela que é industrializada, há de se concluir que o crédito permitido deve ser o maior entre aquele vinculado à energia consumida no processo de industrialização e o obtido proporcionalmente às exportações.

O Laudo Pericial Complementar (fls. 258/264), por meio da tabela “Demonstrativo Crédito Energia Elétrica” (fls. 262 – verso) elaborada com base em informações da DAPI (fls. 304/316), apurou que o percentual de exportações em relação ao total de saídas do estabelecimento nos períodos de utilização da energia elétrica contida nas Notas Fiscais nºs 003.756 (setembro de 2009) e 004.189 (outubro de 2009) foi, respectivamente, de 7,61% (sete inteiros e sessenta e um centésimos por cento) e 19,19% (dezenove inteiros e dezenove centésimos por cento).

Assim, tais percentuais de crédito do imposto referente à entrada de energia elétrica já estariam garantidos à Impugnante para esses meses, antes mesmo de se iniciar qualquer análise a respeito dos locais em que foi utilizada essa energia.

Lado outro, diante da inexistência de laudo técnico de utilização da energia elétrica para o exercício de 2009, a Fiscalização se utilizou do único laudo disponível para o estabelecimento, elaborado no exercício de 2015 com os dados de 2014, o qual concluiu que 99,18% (noventa e nove inteiros e dezoito centésimos por cento) da energia elétrica foi consumida no processo de industrialização (fls. 273).

Tal laudo se mostra como parâmetro válido para analisar o direito ao crédito, já que o processo de industrialização da Impugnante permaneceu o mesmo desde o exercício de 2009 (período autuado) até o exercício de 2014 (utilizado como parâmetro para elaboração do laudo técnico).

Assim, pelo critério da alínea “b”, o estorno deveria ser de apenas 0,82% (oitenta e dois centésimos por cento) do valor do crédito da energia elétrica, já que, de acordo com o laudo técnico, 99,18% (noventa e nove inteiros e dezoito centésimos por cento) dessa energia elétrica foi consumida no processo industrial da Impugnante.

Confrontando o resultado do crédito apropriável com base na alínea “c” (7,61% e 19,19%) com aquele da alínea “b” (99,18%), conclui-se que o correto para o período é a apropriação de 99,18% (noventa e nove inteiros e dezoito centésimos por cento) do crédito do imposto decorrente da entrada de energia elétrica, implicando, a *contrario sensu*, em um estorno de crédito de apenas 0,82% (oitenta e dois centésimos por cento) e não de 100% (cem por cento), como procedeu a Fiscalização.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Importante salientar que, apesar de as notas fiscais n<sup>o</sup>s 003.756 e 004.189 referirem-se à energia elétrica consumida, respectivamente, nos meses de setembro e outubro de 2009, ambas foram levadas a registro no livro de Registro de Entradas (LRE) de novembro de 2009, como se nota na cópia do LRE incluída às fls. 303.

Apesar de a Impugnante haver informado, em resposta a questionamento realizado pela Fiscalização, ter considerado, à época da escrituração das notas fiscais em questão, que 93,40% (noventa e três inteiros e quarenta centésimos por cento) da energia elétrica nelas contida foi consumida no processo industrial (vide resposta de fls. 321), observa-se que de fato, ela estornou apenas 0,28% (vinte e oito centésimos por cento) do crédito de energia elétrica aproveitado em novembro de 2009 (R\$ 1.319,72 de um total de R\$ 471.327,10) (fls. 301/302), e não 6,60% (seis inteiros e sessenta centésimos por cento) desse crédito, como seria de se esperar.

Considerando as conclusões anteriores de que é devido um estorno de 0,82% (oitenta e dois centésimos por cento) do crédito de ICMS contido nas Notas Fiscais n<sup>o</sup>s 003.756 e 004.189 e que a Impugnante estornou apenas 0,28% (vinte e oito centésimos por cento) desse crédito de forma espontânea, entende-se que resta ainda um percentual de 0,54% (cinquenta e quatro centésimos por cento) (0,82% - 0,28%) desse crédito a ser estornado, sendo esse o valor a manter no Auto de Infração.

Em relação às demais mercadorias envolvidas na autuação, também em consonância com o resultado da perícia e com a posição esposada pela Fiscalização na manifestação correspondente (no sentido de que se classificam como material de uso e consumo), devem ser mantidas as exigências.

Portanto, excluem-se as exigências integrais referentes às mercadorias “GÁS OXIGÊNIO INDUSTRIAL LÍQUIDO – GRANEL”, “BARRA REDONDA AÇO SAE 1020 1 POL X 6000,00 MM”, “TRANSFORMADOR” e “CONTENTOR FLEXÍVEL CD (BIG BAG) 1500KG S/VÁLVULA ETA” e parcialmente às relativas às Notas Fiscais n<sup>o</sup>s 003.756 e 004.189, de forma que seja mantido um estorno de apenas 0,54% (cinquenta e quatro centésimos por cento) do crédito de ICMS de energia elétrica nelas contido.

Os demais itens devem ter o estorno de crédito mantido pois, conforme corretamente constatado pelo Laudo Pericial, são, de fato, materiais de uso e consumo.

Quanto à arguição da Impugnante de que não seria possível a aplicação conjunta das multas de revalidação e isolada na medida em que só teria havido descumprimento de obrigação principal, decorrente da falta de pagamento do tributo, em razão de aproveitamento indevido de créditos de ICMS.

Não há qualquer óbice à aplicação conjunta das multas de revalidação e isolada, conforme se procedeu nesse Auto de Infração, uma vez que ambas estão claramente previstas na legislação e decorrem de atos com conteúdos diversos, praticados pelo Contribuinte.

A multa de revalidação decorre de infração à obrigação principal, qual seja, a de pagar o tributo devido, razão pela qual é calculada com base no valor do imposto não recolhido. O art. 56, inciso II da Lei n<sup>o</sup> 6.763/75 cuida da questão:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

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

Por outro lado, a multa isolada exigida tem por base o descumprimento de uma obrigação acessória, representada pelo dever instrumental de se apropriar dos créditos de ICMS em conformidade com a legislação, mormente, respeitando a vedação ao creditamento prevista no art. 70, inciso III do RICMS/02, já transcrito. Tal multa tem por base o valor do crédito indevidamente apropriado, nos termos do art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75:

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

(...)

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

Diante da recomposição da conta gráfica realizada pela Fiscalização (fls. 13/15), constata-se que nos casos em que o estorno de crédito procedido pela Fiscalização não foi suficiente para se apurar saldo devedor do imposto, com conseqüente inexistência de descumprimento da obrigação principal, não haverá multa de revalidação. É o que ocorre nos meses 01/09, 04/09 e 07/09 e que pode ser visualizado no Demonstrativo do Crédito Tributário de fls. 11.

Por outro lado, mesmo inexistindo descumprimento de obrigação principal em tais meses, a multa isolada mantém-se intacta, na medida em que decorre de situação distinta, o descumprimento de obrigação acessória relacionada com a apropriação dos créditos de ICMS na forma da legislação.

Diante dessa análise, fica clara a origem diversa das penalidades aplicadas (obrigação principal ou obrigação acessória) e a insubsistência do argumento apresentado pela Impugnante, de que as multas não poderiam ser aplicadas concomitantemente.

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

**EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - MULTA DE REVALIDAÇÃO - EXPRESSA PREVISÃO - LEI ESTADUAL Nº 6.763/75 - MEIO DE COERÇÃO - REPRESSÃO À SONEGAÇÃO - CONSTITUCIONALIDADE. A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM A FINALIDADE DE GARANTIR A INTEGRALIDADE DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA CONTRA A PRÁTICA DE ATOS ILÍCITOS E INADIMPLEMENTO E NÃO SE**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

CONFUNDE COM A MULTA MORATÓRIA NEM COM A COMPENSATÓRIA OU MESMO COM A MULTA ISOLADA. A LEI, AO PREVER COMO BASE DE CÁLCULO DA MULTA DE REVALIDAÇÃO O VALOR DO TRIBUTOS DEVIDO, PERMITE A SUA ATUALIZAÇÃO, PARA NÃO HAVER DEPRECIÇÃO DO VALOR REAL DA MESMA.

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

Desse modo, correta a aplicação de multas de revalidação e isolada nos exatos moldes e valores previstos na legislação.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento para excluir as exigências relativas às mercadorias classificadas pela perícia como produtos intermediários, material de embalagem ou devolução com saída tributada e, ainda, para excluir parcialmente as exigências referentes às Notas Fiscais nºs 003.756 e 004.189, de forma a manter o estorno de apenas 0,54% (cinquenta e quatro centésimos por cento) do crédito de ICMS de energia elétrica nelas contido. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. João Manoel Martins Vieira Rolla e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Marco Túlio Caldeira Gomes. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Andréia Fernandes da Mota e Luiz Geraldo de Oliveira.

**Sala das Sessões, 12 de abril de 2016.**

**Carlos Alberto Moreira Alves**  
**Presidente / Revisor**

**José Luiz Drumond**  
**Relator**

P