

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.109/16/2ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000253234-81  
Impugnação: 40.010137856-21  
Impugnante: Mineração Lapa Vermelha Ltda  
IE: 493377751.02-30  
Proc. S. Passivo: Cláudia Horta de Queiroz  
Origem: DF/BH-4 - Belo Horizonte

**EMENTA**

**ALÍQUOTA DE ICMS - DIFERENCIAL - MATERIAL DE USO E CONSUMO - OPERAÇÃO INTERESTADUAL.** Constatada a falta de recolhimento do imposto resultante da aplicação do percentual relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual pelas aquisições de mercadorias destinadas a uso e consumo e oriundas de outra unidade da Federação. Infração caracterizada nos termos dos arts. 6º, inciso II, e 12, § 2º, ambos da Lei nº 6.763/75, e art. 42, §1º do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

**CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - MATERIAL DE USO E CONSUMO.** Constatado 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 do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75. Infração caracterizada nos termos do art. 70, inciso III do RICMS/02.

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - ISENÇÃO - OPERAÇÃO SUBSEQUENTE.** Acusação fiscal de aproveitamento indevido de crédito de ICMS relativo a entrada de insumos empregados em mercadoria, cuja subsequente saída ocorreu ao abrigo da isenção do imposto prevista no item 189 da Parte 1 do Anexo I do RICMS/02. Crédito do imposto vedado nos termos do art. 31, inciso II da Lei nº 6.763/75. Irregularidade apurada após análise fiscal da denúncia espontânea apresentada pela Autuada, por meio da qual foram efetuados os estornos dos referidos créditos do imposto em valores menores do que o devido. Exigência de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75. Contudo, deve ser ajustada a apuração realizada pelo Fisco, para que seja dela expurgado o estorno dos créditos do imposto correspondentes às entradas de insumos empregados na produção de calcário britado, cujas saídas ocorreram com diferimento do imposto (CST 51) e, também, em relação àquelas tributadas integralmente (CST 00), nos termos do parecer da Assessoria. Entretanto, na apuração do percentual das saídas, deve ser aplicado o índice apurado considerando a proporção em relação aos valores totais das saídas de mercadorias, e não em relação às toneladas de

**produtos. Deve ser excluída, ainda, a exigência remanescente da multa isolada exigida, por ser inaplicável à espécie.**

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade.**

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS, no período de 01/01/11 a 31/05/14, tendo em vista as seguintes irregularidades praticadas pela Autuada:

1 - falta de recolhimento do imposto resultante da aplicação do percentual relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual pela aquisição de materiais de uso e consumo em operações interestaduais (Planilha 04, Anexo 4);

2 - aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a aquisições de materiais destinados ao uso e consumo do estabelecimento (Planilha 03, Anexo 3);

3 - aproveitamento indevido de créditos de ICMS referentes a insumos aplicados na industrialização de mercadorias, cuja subsequente operação se deu sob o abrigo da isenção do imposto (Planilha 02, Anexo 2). Este item abrange o período de 28/03/12 a 31/05/14.

Explica a Fiscalização que as irregularidades foram apuradas mediante conferência do Termo de Autodenúncia formador do PTA nº 05.000243557-13, dos arquivos eletrônicos transmitidos à Fiscalização pela Autuada – SPED-FISCAL e de Notas Fiscais Eletrônicas emitidas.

Exigências de ICMS, multa de revalidação e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 480/507.

Requer, ao final, a improcedência do lançamento.

A Fiscalização, em manifestação de fls. 539/567, refuta as alegações da Defesa e requer a procedência do lançamento.

### **Da Instrução Processual**

A Assessoria do CC/MG exara a Diligência de fls. 570, em relação à irregularidade 03 do Auto de Infração, para que a Fiscalização atenda o seguinte:

“1) - desdobre a “Planilha 01-A”, para cada nota fiscal nela listada, por Código de Situação Tributária (“00”, “40” e “51”, dentre outros, caso existentes), indicando o CFOP da operação e a NCM da mercadoria constante da nota fiscal. (Gentileza colacionar aos autos o referido demonstrativo em mídia eletrônica formato *excel*).

2) - indicar na planilha a ser confeccionada, em atendimento ao item 01 retro, as operações que porventura ocorreram sob o abrigo do diferimento do imposto (art. 32, subalínea “b.1”, da Parte 1 do Anexo II do RICMS/02)”.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em atendimento à referida diligência, a Fiscalização manifesta-se às fls. 572 e colaciona aos autos os seguintes demonstrativos (por amostragem às fls. 573/575 e na íntegra na mídia eletrônica de fls. 577):

- “Relação de saídas usadas no cálculo da proporção do estorno nas entradas de insumos e para a produção de calcário britado (brita) com saídas isentas e CST vinculado à operação”;

- “Relação de saídas usadas no cálculo da proporção do estorno de entradas de insumos para a produção de calcário britado (brita) com saídas isentas – quantidade de saídas mensais por CFOP – quadro sintético”;

- “Relação de saídas usadas no cálculo da proporção do estorno de entradas de insumos para a produção de calcário britado (brita) com saídas isentas – quantidade de saídas mensais por CST – quadro sintético”.

Destaca a Fiscalização que as informações apresentadas nos quadros acima refletem os dados e classificações efetuadas pela Contribuinte e declaradas à SEF/MG por meio dos arquivos eletrônicos.

É reaberta vista dos autos à Impugnante (fls. 578/579), que requer cópia da mídia eletrônica de fls. 577 (fls. 580).

Em seguida, a Impugnante manifesta-se às fls. 583/588 e a Fiscalização às fls. 591/592.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 595/638, opina, em preliminar, pelo indeferimento da prova pericial requerida e, no mérito pela procedência parcial 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, com exceção da forma de apuração do percentual das saídas, no tocante à irregularidade 03 do Auto de Infração, para que seja aplicado o índice apurado considerando a proporção em relação aos valores totais das saídas de mercadorias, e não em relação às toneladas de produtos.

### **Da Preliminar**

A Impugnante requer a realização de prova pericial com intuito de ver respondidos os quesitos indicados às fls. 506 e indica o Assistente Técnico às fls. 507.

Os quesitos trazidos pela Autuada se referem à irregularidade de aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativo aos materiais de uso e consumo. São eles:

- 1.1 - Descrever minuciosamente o processo produtivo desde a lavra, passando pelo transporte do calcário, até o processo de beneficiamento (cominuição) e transformação (calcinação) e estocagem da mercadoria,

especificando as diferenças existentes do calcário cominuído e da cal.

2.1 - Especificar a natureza das mercadorias reputadas de uso e consumo, bem como o local de aplicação, a função e a etapa de utilização no processo industrial da Autora?

2.2 - A Autora poderia suprimir as utilizações dessas mercadorias sem prejudicar a continuidade normal da atividade industrial? Justificar.

2.3 - Pode ser dito que as mercadorias são utilizadas em caráter essencial e indispensável nesses equipamentos/máquinas na atividade de mineração? Justificar.

2.4. Pode ser dito que essas mercadorias fazem parte da atividade operacional da Autora? Justificar.

Segundo a doutrina “*em casos em que o julgamento do mérito da causa depende de conhecimentos técnicos de que o magistrado não dispõe, deverá ele recorrer ao auxílio de um especialista, o perito, que dispendo do conhecimento técnico necessário, transmitirá ao órgão jurisdicional seu parecer sobre o tema posto à sua apreciação*” (Alexandre Freitas Câmara; Lições de D. Processual Civil), ou seja, somente deverá haver perícia quando o exame do fato probando depender de conhecimentos técnicos ou especiais e essa prova tiver utilidade diante dos elementos disponíveis para exame.

Menciona-se decisão proferida pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais abordando a questão:

SE A MATÉRIA TRATADA NOS AUTOS VERSAR SOBRE QUESTÃO EMINENTEMENTE DE DIREITO, QUANTO AO RECONHECIMENTO OU NÃO DA PERCEPÇÃO DE DIFERENÇA SALARIAL, DECORRENTE DA CONVERSÃO DE URV, DESNECESSÁRIA A REALIZAÇÃO DE PROVA PERICIAL CONTÁBIL, A QUAL PODERÁ SER REALIZADA, ACASO NECESSÁRIO, EM SEDE DE EXECUÇÃO. A PROVA PERICIAL SOMENTE SE APRESENTA NECESSÁRIA QUANDO A INFORMAÇÃO DEPENDER DA OPINIÃO DE ESPECIALISTA NA MATÉRIA QUE ESCAPA DO UNIVERSO DE CONHECIMENTO DO JULGADOR, HIPÓTESE ESSA NÃO CARACTERIZADA NO CASO VERTIDO. ASSIM, INDEFERE-SE O PEDIDO (PROCESSO NÚMERO 1.0024.05.661742-6/001(1), RELATOR: CÉLIO CÉSAR PADUANI, TJMG). (GRIFOU-SE).

Assim, a perícia, por se tratar de prova especial, só pode ser admitida quando a apuração do fato em litígio não se puder fazer pelos meios ordinários de convencimento.

Todavia, o exame pericial, no presente caso, mostra-se absolutamente desnecessário, na medida em que os quesitos propostos têm respostas no conjunto probatório acostado aos autos.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Com o primeiro quesito, pretende a Autuada que o Perito descreva a atividade desenvolvida pelo estabelecimento autuado.

Tal resposta não demanda a análise de um *Expert*, uma vez que não há discordância entre a Fiscalização e a Autuada acerca da atividade desenvolvida pelo estabelecimento autuado e, também, porque tal resposta não demandaria a análise pericial.

Os demais quesitos dizem respeito à natureza das mercadorias reputadas de uso e consumo, bem como o local de aplicação, a função e a etapa de utilização no processo industrial, se a utilização de tais materiais poderia ser suprimida sem prejuízo da continuidade normal da atividade industrial exercida e sobre a essencialidade dos materiais, cujos créditos foram estornados.

Contudo, não se constata nos presentes autos divergência no tocante à finalidade dos materiais, mas sim quanto à legitimidade dos créditos. Verifica-se que, na planilha de fls. 110/152, consta a descrição dos materiais, cujos créditos do imposto foram estornados, bem como o local de aplicação, dentre outras informações.

E, tendo em vista as informações prestadas nestes autos (indicação dos produtos e sua classificação por área), torna-se dispensável a realização de prova pericial, uma vez que, neste caso, repita-se, não se constata divergência na identificação do produto e sua função, mas apenas na aplicação do direito no momento de conceituar tais produtos como material de uso e consumo ou produto intermediário.

Ademais, vale dizer que a essencialidade ou imprescindibilidade explica a utilização dos produtos, mas **não** a pretensão da Impugnante, qual seja, a desclassificação dos produtos como materiais de uso e consumo do estabelecimento.

Aliás, a imprescindibilidade dos produtos resta implícita, pois, sendo a empresa um conjunto de meios e recursos aplicados com a finalidade de lucro, a compra de um determinado bem justifica-se em razão da sua imprescindibilidade, pois **não** seria adquirido se prescindível fosse.

Em nenhum diploma normativo, seja de índole constitucional, seja no âmbito da Lei Complementar nº 87/96, da Lei Estadual nº 6.763/75 ou do RICMS/02, há referência à imprescindibilidade, como sinônimo do direito a crédito de ICMS. Portanto, é imprópria a correlação entre imprescindibilidade e não cumulatividade.

Como será esclarecido na fase de mérito, o direito ao crédito do imposto está subordinado às hipóteses previstas na legislação tributária e não ao fato de determinado bem ser ou não essencial ou imprescindível.

Nesse sentido, considerando-se que os quesitos propostos não demandam especialista com conhecimentos técnicos específicos e que as respostas aos questionamentos se encontram no conjunto probatório constante dos autos, o que poderá ser melhor verificado no desenvolvimento da parte de mérito do parecer, opina-se pelo indeferimento do pedido de produção de prova pericial formulado, nos termos do disposto no art. 142, § 1º, inciso II, alínea “a” do Regulamento do Processo e Procedimentos Tributários Administrativos, aprovado pelo Decreto nº 44.747, de 03/03/08 (RPTA), *in verbis*:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 142. A prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação, e será realizada quando deferido o pedido do requerente pela Câmara ou quando esta a determinar, observado o seguinte:

(...)

§ 1º - Relativamente ao pedido de perícia do requerente:

(...)

II - será indeferido quando o procedimento for:

a) desnecessário para a elucidação da questão ou suprido por outras provas produzidas;

### **Do Mérito**

Conforme relatado, a autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS, no período de 01/01/11 a 31/05/14, tendo em vista as seguintes irregularidades praticadas pela Autuada:

1 - falta de recolhimento do imposto resultante da aplicação do percentual relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual pela aquisição de materiais de uso e consumo em operações interestaduais (Planilha 04, Anexo 4);

2 - aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a aquisições de materiais destinados ao uso e consumo do estabelecimento (Planilha 03, Anexo 3);

3 - aproveitamento indevido de créditos de ICMS referentes a insumos aplicados na industrialização de mercadorias, cuja subsequente operação se deu sob o abrigo da isenção do imposto (Planilha 02, Anexo 2). Este item abrange o período de 28/03/12 a 31/05/14.

Explica a Fiscalização que as irregularidades foram apuradas mediante conferência do Termo de Autodenúncia formador do PTA nº 05.000243557-13, dos arquivos eletrônicos transmitidos à Fiscalização pela Autuada – SPED-FISCAL e das notas fiscais eletrônicas emitidas.

Exigências de ICMS, multa de revalidação e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.

Passa-se à análise das irregularidades imputadas à Autuada.

### **Do aproveitamento de créditos de ICMS referentes a materiais de uso e consumo do estabelecimento (irregularidade 02 do Auto de Infração – AI).**

Este item do lançamento trata do aproveitamento indevido de créditos do imposto relativos a aquisição de material de uso e consumo, os quais se encontram listados na “Planilha 03- A” colacionada às fls. 110/152, por amostragem, e na íntegra na mídia eletrônica de fls. 453.

Às fls. 109, consta o demonstrativo consolidado dos créditos mensais do imposto estornados. Observa-se que foram considerados os créditos do imposto que foram objeto de estorno pela Autuada conforme autodenúncia apresentada (fls. 186/213).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.

Foram estornados créditos do imposto relativos aos seguintes itens assim agrupados por atividade:

- **proteção/segurança individual:** macacão de segurança, carneira para capacete, botinas, sabonete líquido, botas, luvas, avental, capacete, bolsa de couro para eletricitista, máscara descartável, protetor auricular, óculos de segurança, capuz de malha, selo acolchoado, sapato, toca descartável, talabarte antichama, fita zebra para isolamento, lente para máscara, perneira em raspa, creme protetor para pele, cinto de segurança, camisa de segurança, caixa c/ catraca p trava queda, etiqueta adesiva próxima revisão, espuma de revestimento interno para proteção, dentre outros;

- **ferragens/manutenção e reparos de instalações:** tubos, chapas, perfil, cantoneira, ferro, metalon, vergalhão, barras aço, dentre outros;

- **produto colante/fixador - manutenção:** cola para borracha, loctite, silicone, cola araldite, veda junta, silicone alta temperatura, dentre outros;

- **ferramenta - instrumento de medição - manutenção:** chave de nível, alicate amperímetro, talha, disco policorte, dentre outros;

- **material elétrico - consumo manutenção:** receptáculo lorenzetti, lâmpadas, plugs, terminais, pilhas, lanterna, cabos, tomadas, fita isolante, contactor telemec, disjuntor, bateria 9v, chaves, fita auto fusão, interruptor, botoeira, fios, telefone, quadro de comando, micro ventilador, dentre outros;

- **material uso/consumo - soldagem:** arame de solda, acendedor de maçarico, solda amarela, pendente para grade de proteção, eletrodo, dentre outros;

- **produto químico - consumo laboratório:** acelerador de tungstênio, anidrona frasco 100 gr, hidróxido de potássio, ácido perclórico, fosfato monobásico, álcool etílico, solução calisol, cloridrato de hidroxilamina, ácido nítrico, hidróxido de potássio, hidróxido de amônio, dentre outros;

- **material de limpeza - consumo indústria/manutenção:** anticorrosivo;

- **ferramenta – uso/consumo manutenção:** ponta montada cilíndrica diam., dentre outros;

- **laboratório - material de uso:** papel filtro, placa resistora, bequer, pera insulfladora, cadinho aluminite, solução tampão, papel filtro, cadinho de porcelana, balão volumétrico, E.D.T.A titriplex III, agitador magnético s aquecimento, proveta graduada, dentre outros;

- **identificador de peça de metal por cor:** marcador industrial;

- **material sinalizador e ou placas:** adesivo tipo ploter, cone para sinalização, adesivo para capacete, dentre outros;

- **produto de higiene pessoal:** sabonete líquido;

- **transporte funcionários:** serviços de ônibus/micro-ônibus, cessão de transporte pessoal, mão de obra micro-ônibus, dentre outros.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Conforme as Partes mencionam nos autos, a empresa autuada exerce “*atividade de mineração de calcário, com a produção de calcário britado, comumente chamado de brita, e a calcinação de parte deste calcário britado, resultando na produção de cal virgem*”.

Vale dizer que a Constituição Federal de 1988, em seu art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “c”, delegou, à legislação complementar, disciplinar o regime de compensação do imposto. Veja-se:

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

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

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

(...)

XII - cabe à lei complementar:

(...)

c) disciplinar o regime de compensação do imposto;

(...)

Atendendo ao comando constitucional, a norma posta no art. 20 da Lei Complementar nº 87/96 assegura ao contribuinte o direito de creditar-se do imposto referente às entradas de mercadorias no seu estabelecimento, inclusive aquelas destinadas ao seu uso ou consumo (com a ressalva quanto à limitação temporal, art. 33, inciso I da LC nº 87/96) ou ao ativo permanente. No entanto, veda o aproveitamento do crédito do imposto, em relação às operações isentas ou não tributadas e às mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento. Confira-se:

LC nº 87/96

Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

(...)

§ 1º Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.

(...)

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 2020; (grifou-se).

Assim, de modo contrário à tese trazida pela Impugnante de que todo e qualquer material adquirido pela empresa gera créditos de ICMS, depreende-se da leitura dos dispositivos legais que regem a matéria, que o direito ao crédito não é irrestrito, mas está condicionado ao cumprimento da legislação específica sobre a matéria.

Corroboram o entendimento, ora externado, várias decisões judiciais, dentre as quais destaca-se a seguinte:

**PROCESSUAL. CERCEAMENTO DE DEFESA. TRIBUTÁRIO. ICMS. MATERIAL DE CONSTRUÇÃO. UTILIZAÇÃO NO ESTABELECIMENTO. APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE. SELIC. APLICAÇÃO. O ARTIGO 155, § 2º, INCISO XII, ALÍNEA "C", DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA, DETERMINA QUE CABE À LEI COMPLEMENTAR DISCIPLINAR O REGIME DE COMPENSAÇÃO DO IMPOSTO PREVISTO NO INCISO II, DO "CAPUT", DO ALUDIDO ARTIGO (ICMS). (...) O DIREITO AO CREDITAMENTO NÃO TEM A NATUREZA DE CRÉDITO FINANCEIRO, PELO QUE VEDADO O CREDITAMENTO DE ICMS REFERENTE A OPERAÇÕES EXTRÍNSECAS À ATIVIDADE PRODUTIVA DO CONTRIBUINTE. INCABÍVEL O PLEITO DA APELANTE DE AFASTAR A APLICAÇÃO DE MULTA POR INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA EIS QUE A PENALIDADE É PREVISTA EM LEI, OCORRIDA A INFRAÇÃO FISCAL, O QUE ESTÁ PREVISTO NA LEI N. 6.763/75. APELO IMPROVIDO. (TJMG - APELAÇÃO CÍVEL 1.0480.01.027485-4/008, RELATOR(A): DES.(A) CLÁUDIO COSTA , 5ª CÂMARA CÍVEL, JULGAMENTO EM 09/08/2007, PUBLICAÇÃO DA SÚMULA EM 22/08/2007)**

(...)

DA NÃO-CUMULATIVIDADE

DE FATO, O ARTIGO 155, § 2º, INCISO XII, ALÍNEA "C", DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA, DETERMINA QUE CABE À LEI COMPLEMENTAR DISCIPLINAR O REGIME DE COMPENSAÇÃO DO IMPOSTO PREVISTO NO INCISO II, DO "CAPUT", DO ALUDIDO ARTIGO (ICMS).

(...)

DESTA FORMA, PARA O APROVEITAMENTO, PELO CONTRIBUINTE, DE CRÉDITOS RELATIVOS A ENTRADAS DE MERCADORIAS

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

DESTINADAS AO USO, CONSUMO OU ATIVO FIXO DE SEU ESTABELECIMENTO, DEVE SER RESPEITADO O DISPOSTO NA LEI COMPLEMENTAR QUE REGULA A MATÉRIA.

NESTES TERMOS, DISPÕE A LEI COMPLEMENTAR N. 87/1996:

"ART. 20. PARA A COMPENSAÇÃO A QUE SE REFERE O ARTIGO ANTERIOR, É ASSEGURADO AO SUJEITO PASSIVO O DIREITO DE CREDITAR-SE DO IMPOSTO ANTERIORMENTE COBRADO EM OPERAÇÕES DE QUE TENHA RESULTADO A ENTRADA DE MERCADORIA, REAL OU SIMBÓLICA, NO ESTABELECIMENTO, INCLUSIVE A DESTINADA AO SEU USO OU CONSUMO OU AO ATIVO PERMANENTE, OU O RECEBIMENTO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL OU DE COMUNICAÇÃO.

...OMISSIS...

§ 1. NÃO DÃO DIREITO A CRÉDITO AS ENTRADAS DE MERCADORIAS OU UTILIZAÇÃO DE SERVIÇOS RESULTANTES DE OPERAÇÕES OU PRESTAÇÕES ISENTAS OU NÃO TRIBUTADAS, OU QUE SE REFIRAM A MERCADORIAS OU SERVIÇOS ALHEIOS À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO."

ASSIM, A PRETENSÃO DA APELANTE DE REALIZAR O APROVEITAMENTO DOS CRÉDITOS ORIUNDOS DA AQUISIÇÃO DE BENS DE USO E CONSUMO FUNDAMENTA-SE NA ALEGAÇÃO DE QUE O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE, PREVISTO NA CONSTITUIÇÃO, SERIA NORMA DE EFICÁCIA IMEDIATA, SENDO QUE QUALQUER LIMITAÇÃO TEMPORAL À SUA APLICAÇÃO, CONFIGURARIA RESTRIÇÃO INDEVIDA AO SEU DIREITO.

**ORA, O DIREITO AO CREDITAMENTO NÃO TEM A NATUREZA DE CRÉDITO FINANCEIRO, PELO QUE VEDADO O CREDITAMENTO DE ICMS REFERENTE A OPERAÇÕES EXTRÍNSECAS À ATIVIDADE PRODUTIVA DO CONTRIBUINTE, TENDO ESTA CÂMARA DECIDIDO:**

EMENTA: EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. ICMS. APROVEITAMENTO DE CRÉDITO RELATIVO A AQUISIÇÃO DE MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO EMPREGADOS EM OBRAS DE EXPANSÃO DE ESTABELECIMENTO. NÃO-CUMULATIVIDADE. LC 87/96, ART. 20.

**COMPENSAÇÃO DE CRÉDITOS RELATIVOS A AQUISIÇÃO DE BENS DESTINADOS A ATIVO IMOBILIZADO. NÃO CUMULATIVIDADE DO IMPOSTO. CONSTITUCIONALIDADE DA LEI COMPLEMENTAR 87/96 E ALTERAÇÕES POSTERIORES, QUE RESTRINGEM A COMPENSAÇÃO DO CRÉDITO. IMPROCEDÊNCIA DA PRETENSÃO.** (TJMG, 5. CÂMARA CÍVEL, AP. 1.0024.03.101451-7/002, REL. DES. JOSÉ FRANCISCO BUENO, JULGADO EM 07/04/2005, PUBLICADO EM 29/04/2005).

A LC Nº 87/1996 ESTABELECE QUE OS BENS ALHEIOS À ATIVIDADE PREPONDERANTE DA EMPRESA NÃO ENSEJAM O APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS DE ICMS.

**NESTES TERMOS, NÃO HÁ ÓBICE CONSTITUCIONAL OU LEGAL À VEDAÇÃO AO APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS RELATIVOS À ENTRADA DE MERCADORIAS OU AOS SERVIÇOS RECEBIDOS QUE SE DESTINEM À CONSTRUÇÃO, REFORMA OU AMPLIAÇÃO DO ESTABELECIMENTO. (GRIFOU-SE).**

MANDADO DE SEGURANÇA. DIREITO TRIBUTÁRIO. ICMS. APROVEITAMENTO DO CRÉDITO. ENERGIA ELÉTRICA E TELECOMUNICAÇÕES. (...) **SEGUNDO O ORDENAMENTO CONSTITUCIONAL, COMPETE À LEI COMPLEMENTAR DISCIPLINAR O REGIME DE COMPENSAÇÃO DO TRIBUTO, O QUE SIGNIFICA QUE A REGRA DA NÃO-CUMULATIVIDADE NÃO É ABSOLUTA, POIS DEPENDE DE LEI REGULAMENTADORA, DEFININDO OS CASOS EM QUE SERÁ PERMITIDO O APROVEITAMENTO CREDITÍCIO. APELO NÃO PROVIDO. (TJMG - APELAÇÃO CÍVEL 1.0000.00.309356-4/000, RELATOR(A): DES.(A) CÉLIO CÉSAR PADUANI, 6ª CÂMARA CÍVEL, JULGAMENTO EM 19/08/2003, PUBLICAÇÃO DA SÚMULA EM 03/10/2003). (GRIFOU-SE)**

A Lei nº 6.763/75 traz idêntica literalidade dos dispositivos contidos na LC nº 87/96 ao tratar da matéria.

Do mesmo modo, no art. 70, incisos III e XIII do RICMS/02 consta:

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

(...)

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

(...)

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

§ 3º Consideram-se alheios à atividade do estabelecimento todos os bens que não sejam utilizados direta ou indiretamente na comercialização, industrialização, produção, extração, geração ou prestação de serviço de transporte, interestadual ou intermunicipal, ou de comunicação. (Grifou-se)

Ainda, no tocante ao direito ao crédito de ICMS relativo a produto intermediário, devem ser observados os critérios contidos na IN SLT nº 01/86, *in verbis*:

INSTRUÇÃO NORMATIVA SLT Nº 01, DE 20 DE FEVEREIRO DE 1986

Trata do conceito de produto intermediário, para efeito de direito ao crédito do ICM.

O DIRETOR DA SUPERINTENDÊNCIA DE LEGISLAÇÃO E TRIBUTAÇÃO, no uso da atribuição que lhe é conferida pelo artigo 24 da Consolidação da Legislação Tributária do Estado de Minas Gerais -

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

CLTA/MG - aprovada pelo Decreto nº 23.780, de 10 de agosto de 1984, e

considerando que nos termos da legislação em vigor, para efeito de apuração do valor do ICM a pagar, será abatido o imposto incidente nas operações realizadas no período, sob a forma de crédito, dentre outros valores, o valor do imposto correspondente à entrada do produto intermediário;

considerando que o produto intermediário é aquele que, empregado diretamente no processo de industrialização, integrar-se ao novo produto;

considerando que, por extensão, produto intermediário é também o que, embora não se integrando ao novo produto, é consumido, imediate e integralmente, no curso da industrialização;

considerando as controvérsias que têm envolvido a conceituação extensiva de produto intermediário, e que o ponto essencial de divergência se prende às dificuldades verificadas na precisa identificação da efetiva participação do produto no processo de industrialização;

considerando, com efeito, que o centro das controvérsias reside no dúplice circunstanciamento, qual seja o produto ser consumido imediate e integralmente dentro da linha de produção;

considerando que, após estudos, debates, disputas administrativas e judiciais, revisão e reajustes de conceitos, com recolhimento de pareceres e laudos técnicos, tem-se como a florado, fruto de todo esse trabalho e em especial da jurisprudência administrativa que já se pode ter como firmada, um entendimento bem fortalecido a respeito da espécie, capaz de reduzir dúvidas a prevenir dissensões, RESOLVE:

I - Por consumo imediate entende-se o consumo direto, de produto individualizado, no processo de industrialização; assim, considera-se consumido diretamente no processo de industrialização o produto individualizado, quando sua participação se der num ponto qualquer da linha de produção, mas nunca marginalmente ou em linhas independentes, e na qual o produto tiver o caráter de indiscutível essencialidade na obtenção do novo produto.

II - Por consumo integral entende-se o exaurimento de um produto individualizado na finalidade que lhe é própria, sem implicar, necessariamente, o seu desaparecimento físico total; neste passo, considera-se consumido integralmente no processo de industrialização o produto individualizado que, desde o início de sua utilização na linha de industrialização, vai-

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

se consumindo ou desgastando, contínua, gradativa e progressivamente, até resultar acabado, esgotado, inutilizado, por força do cumprimento de sua finalidade específica no processo industrial, sem comportar recuperação ou restauração de seu todo ou de seus elementos.

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

IV - Igualmente não são considerados produtos consumidos imediata e integralmente no processo de industrialização as partes e peças de máquina, aparelho ou equipamento, pelo fato de não se constituírem em produto individualizado, com identidade própria, mas apenas componentes de uma estrutura estável e duradoura, cuja manutenção naturalmente pode importar na substituição das mesmas.

V - Excepcionam-se da conceituação do inciso anterior as partes e peças que, mais que meros componentes de máquina, aparelho ou equipamento, desenvolvem atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção, em contacto físico com o produto que se industrializa, o qual importa na perda de suas dimensões ou características originais, exigindo, por conseguinte, a sua substituição periódica em razão de sua inutilização ou exaurimento, embora preservada a estrutura que as implementa ou as contém.

VI - - Esta Instrução entra em vigor na data de sua publicação e revoga as disposições em contrário.

Belo Horizonte, aos 20 de fevereiro de 1986.

E, em relação às atividades de mineração desenvolvidas pela Autuada, cabe destacar que a Instrução Normativa nº 01/01, vigente em parte no período autuado, assim definia o processo produtivo desenvolvido pelas mineradoras:

Art. 1º - Por processo produtivo desempenhado por empresas mineradoras entende-se aquele compreendido entre a fase de desmonte da rocha ou remoção de estéril até a fase de estocagem, inclusive a movimentação do minério do local de extração até o de beneficiamento ou estocagem.

Cabe ressaltar que a Instrução Normativa SLT nº 01/01 foi expressamente revogada pela Instrução Normativa SUTRI nº 02/13, que, da mesma forma, o foi pela Instrução Normativa SUTRI nº 03/13, que, por sua vez, também da mesma forma, foi

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

revogada pela Instrução Normativa SUTRI nº 04/13 e, em 25/06/14, foi publicada a Instrução Normativa nº 01/14.

Vale dizer que, apesar de estar expressamente revogada a IN SLT nº 01/01, o art. 3º da IN SUTRI nº 01/14 restabeleceu o conceito de que a movimentação do minério do local de extração até o de beneficiamento ou estocagem está compreendida no processo produtivo de extração mineral. Confira-se:

Art. 3º - Para fins de definição de produto intermediário, observado o disposto na Instrução Normativa SLT nº 01, de 20 de fevereiro de 1986, **entende-se como processo produtivo de extração mineral aquele compreendido entre a fase de desmonte da rocha ou remoção de estéril até a fase de estocagem, inclusive a movimentação do produto mineral do local de extração até o de seu beneficiamento mineral ou estocagem.** (Grifou-se)

Importante salientar que, tanto na IN SLT nº 01/01, assim como na IN SUTRI nº 01/14, atualmente vigente, e com efeitos retroativos, a regra é expressa no sentido de que, para efeito do direito ao crédito de ICMS relativo a produto intermediário, devem ser observados os mesmos critérios da IN SLT nº 01/86.

Conforme se observa, ao contrário das alegações da Impugnante, os produtos autuados não geram direito a créditos do ICMS, nos termos da legislação que rege a matéria.

Destaca-se que, de acordo com a Instrução Normativa nº 01/86, os produtos utilizados em laboratórios são considerados materiais de uso e consumo, uma vez que não são empregados na linha de produção.

A SEF/MG, por meio de seu órgão consultivo, já se pronunciou a respeito da mesma matéria, como, por exemplo, na Consulta de Contribuinte nº 127/99, a qual informa que os produtos utilizados em laboratórios foram considerados como de “uso e consumo”, assim como aqueles utilizados no tratamento de água, em caldeiras ou em torres de resfriamento, etc., *verbis*:

Consulta de Contribuinte nº 127/99

### **Ementa (Parcial):**

“PRODUTO INTERMEDIÁRIO – Fica impedido o aproveitamento de crédito do ICMS, referentes às aquisições de produtos químicos não consumidos e nem integrados ao produto final, na condição de elemento indispensável à sua composição, conforme o disposto do art. 66, § 1º, subitem 2.2, Parte Geral, RICMS/96.”

### **Exposição:**

“A Consulente, atuando no ramo de atividade de indústria de laticínios, apurando o imposto pelo sistema de débito/crédito e comprovando as suas saídas através da emissão de notas fiscais, informa que em seu processo produtivo recebe o leite ‘in

natura' e que, após a sua industrialização, resulta nos seguintes produtos: leite pasteurizado, leite longa vida, requeijão (barra e cremoso), doce de leite (barra e pastoso), manteiga, queijo mozzarella e iogurte.

Alega que para a consecução de seu objetivo industrial, utiliza-se, basicamente, de dois equipamentos imprescindíveis ao seu processo:

1 - Caldeira na qual são consumidos produtos químicos, tais como: aditivos Q-11, K-11 e 12, K-37, Moly-401, CA-100, Hidrogon-100, T-512, Dispersan-S e Q-13, **insumos básicos que agem no tratamento da água** em ebulição, inibindo ou eliminando a presença de calcário, substância que em contato com a água consumida na produção de laticínios, fatalmente prejudicaria a qualidade, podendo até mesmo comprometer o consumo do produto final.

2 - Torre de resfriamento onde, da mesma forma, são consumidos outros produtos químicos, tais como: Bram-111, Plex-N, Bactrol-2, TR-200, substâncias que inibem a existência de lodo e a formação de mofo, cujo contato com o produto lhe prejudicariam a qualidade para o consumo humano.

Esclarece que os seus produtos são, por força de lei federal, submetidos a inspeção, sem a qual não podem considerar-se aptos para o consumo humano. Dessa forma, antes da inspeção final, que poderá inclusive rejeitar o produto, passa, através de amostragem, por análise laboratorial onde são consumidos, ainda, outros produtos químicos, como álcool hidratado, ácido sulfúrico, soda cáustica, etc.

Finaliza dizendo que todos os produtos citados são necessários e imprescindíveis à obtenção do produto final, e são consumidos e/ou integram o produto ou se exauram completamente em contato direto com ele.

Isso posto,

**Consulta:**

1) Poderá se creditar do ICMS corretamente destacado nas notas fiscais que acobertam as aquisições desses produtos?

2) Caso afirmativo, poderá o ICMS, objeto de destaque nas notas fiscais emitidas em períodos pretéritos, ser utilizado extemporaneamente, acrescido de atualização monetária?

**Resposta:**

[...]

Por outro lado, **os produtos químicos utilizados, tanto na caldeira quanto na torre de resfriamento, no processo de tratamento da água**, inibindo ou eliminando a presença de calcário, lodo e a formação de mofo, **não se caracterizam como produtos intermediários**.

Dessa forma, fica impedido o aproveitamento de crédito do ICMS referentes às aquisições dos produtos citados na exposição, tendo em vista que os mesmos não são consumidos e nem integram o produto final na condição de elemento indispensável à sua composição, conforme se depreende da leitura do art. 66, § 1º, subitem 2.2, Parte Geral, RICMS/96..." (Grifou-se).

Esse mesmo entendimento está expresso no Acórdão nº 3.809/12/CE, o qual reflete o entendimento consagrado deste Órgão Julgador sobre o tema, que também classifica, como materiais de uso e consumo, os produtos químicos utilizados em laboratórios. Confira-se:

ACÓRDÃO Nº 3.809/12/CE

"... PORTANTO, NOS TERMOS DA PLANILHA DEMONSTRATIVA ACOSTADA ÀS FLS. 1.643/1.667, ELABORADO APÓS A RETIFICAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO, OS CRÉDITOS GLOSADOS SE RESTRINGIRAM, BASICAMENTE ÀS AQUISIÇÕES DE ALGUNS PRODUTOS (E SIMILARES), BASEADA NA INFORMAÇÃO RELATIVA AO LOCAL DE UTILIZAÇÃO, DESCRIÇÃO E FUNÇÃO/FINALIDADE DE CADA UM DELES.

EM RELAÇÃO A ESSES PRODUTOS, PODEM SER FEITOS OS SEGUINTE COMENTÁRIOS ADICIONAIS:

(...)

- MATERIAIS DIVERSOS PARA TESTES E CONTROLE DE QUALIDADE (UTILIZADOS EM LABORATÓRIOS):

**SÃO PRODUTOS UTILIZADOS EM LABORATÓRIOS PARA TESTES E CONTROLE DE QUALIDADE, OU SEJA, EM LINHA MARGINAL AO PROCESSO PRODUTIVO.**

COMO BEM SALIENTA O FISCO, É IMPOSSÍVEL CONSIDERAR O LABORATÓRIO DE TESTES E CONTROLE DE QUALIDADE COMO INTEGRANTE DA LINHA DE PRODUÇÃO OU QUE OS PROCEDIMENTOS ALI EFETUADOS PERTENÇAM A ALGUMA ETAPA DE PRODUÇÃO DE TRANSFORMAÇÃO DA CANA-DE-AÇÚCAR EM ÁLCOOL. O QUE EVENTUALMENTE PASSA PELO LABORATÓRIO SÃO AMOSTRAS DO PRODUTO EM ELABORAÇÃO OU DO PRODUTO FINAL.

DIANTE DO ACIMA EXPOSTO, **CONCLUI-SE QUE OS PRODUTOS UTILIZADOS NA ESTAÇÃO DE TRATAMENTO DE ÁGUA, NA DESMINERALIZAÇÃO, NAS CALDEIRAS, NAS TORRES DE RESFRIAMENTO, NOS PRÉ-EVAPORADORES, NA MANUTENÇÃO E LIMPEZA DE EQUIPAMENTOS E NOS LABORATÓRIOS DEVEM SER**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

CONCEITUADOS COMO MATERIAIS DE USO E CONSUMO, UMA VEZ CONSUMIDOS EM LINHAS MARGINAIS AO PROCESSO PRODUTIVO, SEM CONTATO FÍSICO COM O PRODUTO EM ELABORAÇÃO...” (GRIFOU-SE)

Os materiais de limpeza, cujos créditos do imposto foram estornados, os quais são utilizados na indústria/manutenção, a título de exemplo anticorrosivo, a Fiscalização os classificou, corretamente, como materiais de uso e consumo.

Pela própria natureza desse tipo de produto, percebe-se nitidamente que eles não se enquadram na definição de produto intermediário dada pelas normas retro.

Esse entendimento é corroborado pela resposta dada pela Superintendência de Tributação - SUTRI/MG à Consulta de Contribuinte nº 128/00, *in verbis*:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 128/00

PTA Nº 16.000047689-70

CONSULENTE: Maroca & Russo Indústria e Comércio Ltda.

ORIGEM: Rio Casca - MG

ASSUNTO:

PRODUTO INTERMEDIÁRIO - APROVEITAMENTO DE CRÉDITO - Somente o ICMS relativo à aquisição de produtos intermediários, assim entendidos, aqueles consumidos ou integrados ao produto final na condição de elementos indispensáveis a sua composição, ensejará direito ao crédito, nos termos do subitem 2.2, § 1º, art. 66, Parte Geral do RICMS/96.

EXPOSIÇÃO:

A Consulente, do ramo de laticínio, informa que tem por atividade a produção de doces, ração para animais, embalagem para uso próprio, comercialização de materiais e ferramentas para agricultura e pecuária, produtos veterinários, fertilizantes, sementes e adubos.

Declara que, no desenvolvimento de suas atividades, adquire diversas mercadorias para serem utilizadas diretamente no processo industrial e que tais mercadorias são indispensáveis à obtenção do efeito bactericida na produção e da qualidade dos seus produtos.

Afirma, ao final de sua exposição, que tem aproveitado créditos referentes à aquisição de produtos para higienização no seu processo produtivo.

Isso posto,

CONSULTA:

1 - O consumo de produto na linha de fabricação ou a integração de material ao produto final gera crédito do ICMS, conforme subitem 2.2, § 1º, art. 66, Parte Geral do RICMS/96.

2 - No citado dispositivo estão compreendidas as matérias-primas e produtos intermediários consumidos na linha de produção?

3 - O ICMS relativo à aquisição de material de higienização utilizado na linha de produção da Consulente gera direito a crédito?

RESPOSTA:

1, 2 e 3 - O subitem 2.2, § 1º, art. 66, Parte Geral do RICMS/96 estabelece que são compreendidos entre as matérias-primas e produtos intermediários aqueles que sejam consumidos ou que integrem o produto final na condição de elemento indispensável a sua composição.

O dispositivo aponta claramente para aqueles materiais que são imprescindíveis à fabricação de um produto novo, ou seja, aqueles cuja presença ou participação na obtenção desse produto poderá ser comprovada.

Não é o caso de produtos químicos utilizados na limpeza, higienização ou esterilização de vasilhames, equipamentos ou instalações industriais.

Assim, o ICMS relativo à aquisição de tais produtos, que são de uso e consumo pelo que se deduz da exposição, não implica créditos na apuração do imposto da Consulente, que somente poderá aproveitá-los a partir de 01/01/2003, conforme inciso I, art. 33 da Lei Complementar N.º 87, de 13/09/96. (Grifou-se).

Acrescenta-se que há decisões do TJMG sobre matéria similar à ora apreciada, a exemplo dos Embargos Infringente na Apelação Cível nº 20.184/4 de 22/08/91, conforme trecho do voto abaixo reproduzido:

EMBORA INDISPENSÁVEIS AO PROCESSO PRODUTIVO OS PRODUTOS DE LIMPEZA E DESINFECÇÃO, NÃO GERAM CRÉDITOS APROVEITÁVEIS AO ABATIMENTO DO ICM. AFIRMA O PROLATOR DO VOTO MINORITÁRIO QUE A INDISPENSABILIDADE DOS PRODUTOS DE LIMPEZA NO PROCESSO INDUSTRIAL TORNA-SE IRRELEVANTE À CARACTERIZAÇÃO DO DIREITO AO CRÉDITO TRIBUTÁRIO, PORQUE TAIS PRODUTOS (DETERGENTES E SIMILARES) NÃO PODEM SER CONSIDERADOS INTERMEDIÁRIOS NA OBTENÇÃO DE BEBIDAS E REFRIGERANTES, POR ISSO NÃO OS CONSIDERANDO PARA O CÔMPUTO FINAL DO PRODUTO PARA GERAR O CRÉDITO DE ICM, FUNDADO NO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE.

(...)

**A INDISPENSABILIDADE DOS PRODUTOS (DETERGENTES E SIMILARES) PARA O PRODUTO FINAL É IMPERTINENTE PARA EFEITO DE RECONHECER-SE DIREITO DE CRÉDITO DO ICM RECOLHIDO NA AQUISIÇÃO DE DITOS PRODUTOS.**

**TAIS PRODUTOS SÃO BENS DE CONSUMO PARA O ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL DA EMBARGADA, MAS NÃO PODEM GERAR O DIREITO DE CRÉDITO.**

O DIREITO DE ABATIMENTO, PARA EFEITO DE NÃO-CUMULATIVIDADE, DIZ RESPEITO AO CRÉDITO QUE SE LIMITE À AQUISIÇÃO DE MATÉRIA-PRIMA OU MATERIAL SECUNDÁRIO QUE SE INTEGRA FINALMENTE NO PRODUTO RESULTANTE DO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO, NÃO COMO AQUI, ONDE EMBORA INDISPENSÁVEIS PARA A INDÚSTRIA DA EMBARGADA, NÃO INTEGREM O PRODUTO, AQUELES PRÓPRIOS DE LIMPEZA, AINDA QUE NECESSÁRIOS PARA A LAVAGEM DE VASILHAME. (GRIFOU-SE).

Nos mesmos termos dos pronunciamentos transcritos acima, em decisão mais recente, o mesmo Tribunal, decidiu no Processo nº 1.0433.98.000323-3/00, Acórdão de 14/10/04, pela inadmissão do aproveitamento dos créditos relacionados com a aquisição de soda cáustica, sabões, detergentes e lubrificantes utilizados na lubrificação de máquinas, bem como na limpeza e higienização de vasilhames e equipamentos, utilizados por estabelecimento industrial fabricante de refrigerantes, postulando que os produtos são utilizados em fases preparatórias do processo produtivo, sem nenhuma aplicação no processo central de produção.

Mais recentemente, o TJMG, analisando a questão do aproveitamento de créditos de ICMS referente à entrada de material de limpeza de vasilhames e lubrificação de maquinário, decidiu pelo não cabimento do creditamento. Confirma-se:

**EMENTA: TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. ICMS. APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS. AQUISIÇÃO DE BENS DE CONSUMO. IMPROCEDÊNCIA DO PEDIDO. A ENTRADA DE BENS NO ESTABELECIMENTO DO CONTRIBUINTE, QUANDO NÃO INTEGRAM O PRODUTO FINAL, MAS SÃO DESTINADOS AO CONSUMO, NÃO IMPLICA CRÉDITO PARA COMPENSAÇÃO COM O MONTANTE DO IMPOSTO DEVIDO NAS OPERAÇÕES OU PRESTAÇÕES SEGUINTE. RECURSO NÃO PROVIDO.**

(...)

A APELANTE SUSTENTA QUE A FAZENDA PÚBLICA DO ESTADO DE MINAS GERAIS NÃO RESPEITOU O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE DO ICMS. AFIRMA QUE O APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS DO IMPOSTO REPUTADO INDEVIDO PELO FISCO, CONFORME O AUTO DE INFRAÇÃO, REFERE-SE À AQUISIÇÃO DE PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS CONSUMIDOS IMEDIATA E INTEGRALMENTE NO CURSO DA INDUSTRIALIZAÇÃO. RESSALTA QUE JUNTOU AOS AUTOS PROVA PERICIAL QUE DEMONSTRA QUE OS PRODUTOS QUÍMICOS, TAIS COMO SODA CÁUSTICA,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

LUBRIFICANTES DE ESTEIRAS E DETERGENTE ALCALINO, INSEREM-SE INTEGRALMENTE NO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO, CABENDO, PORTANTO, O CRÉDITO DO ICMS NO MOMENTO DA ENTRADA DE TAIS PRODUTOS NO ESTABELECIMENTO (F. 131/140 - TJ).

A APELADA DIZ QUE OS PRODUTOS RELACIONADOS À F. 11-TJ DOS AUTOS SÃO UTILIZADOS EM ETAPAS QUE ANTECEDEM A INDUSTRIALIZAÇÃO (LIMPEZA DE VASILHAMES E LUBRIFICAÇÃO DE MAQUINÁRIO), NÃO INTEGRANDO O PRODUTO FINAL, O QUE JUSTIFICA A AUTUAÇÃO FISCAL QUE DETERMINOU O ESTORNO DO CRÉDITO DO ICMS INCIDENTE NA ENTRADA (F. 196/198 - TJ).

A SENTENCIANTE ENTENDEU QUE NÃO HÁ, NOS AUTOS, COMPROVAÇÃO DE QUE OS PRODUTOS UTILIZADOS NA DESINFECÇÃO DE VASILHAMES E NA LUBRIFICAÇÃO DE ESTEIRAS SE ENQUADRAM NO CONCEITO DE PRODUTO INTERMEDIÁRIO.

NÃO SUBSISTE A PRETENSÃO DE APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS DE ICMS, POR AQUISIÇÕES DE MATERIAIS DE CONSUMO, EM FACE DE VEDAÇÃO LEGAL, O QUE NÃO IMPLICA OFENSA À REGRA DA NÃO CUMULATIVIDADE PREVISTA NO ART. 155, § 2º, I DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.

O LAUDO PERICIAL, QUE FOI JUNTADO COM O PROPÓSITO DE SER ADMITIDO COMO PROVA EMPRESTADA, INDICA QUE AS MERCADORIAS LEVADAS A CRÉDITO PELA EMBARGANTE NÃO INTEGRAM SEU PRODUTO FINAL (F. 90/98-TJ).

EXTRAI-SE DOS ELEMENTOS APRESENTADOS PELA RECORRENTE QUE OS MATERIAIS REFERIDOS À F. 11-TJ SÃO AUXILIARES E NÃO INTEGRANTES DAS MERCADORIAS FABRICADAS.

REITERO QUE OS MATERIAIS, PARA SEREM CONSIDERADOS COMO PRODUTOS CONSUMIDOS NO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO, DEVEM TER UTILIZAÇÃO ÚNICA E POR MEIO DELA INTEGRAR O PRODUTO FINAL. O ICMS É UM IMPOSTO NÃO CUMULATIVO, COMPENSANDO O QUE FOR DEVIDO EM CADA OPERAÇÃO RELATIVA À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS OU PRESTAÇÃO DE SERVIÇO.

REGRA BASE DA NÃO-CUMULATIVIDADE DO ICMS É A DE QUE O DIREITO A CRÉDITO POR ENTRADAS VINCULA-SE À EXISTÊNCIA DE DÉBITOS POR SAÍDAS, CONSIDERANDO-SE, NECESSARIAMENTE, O CICLO DE PRODUÇÃO E CIRCULAÇÃO ATÉ A CHEGADA AO CONSUMIDOR FINAL. NESSE SENTIDO, RELATIVAMENTE À PRODUÇÃO DE MERCADORIAS, SÓ GERA DIREITO A CRÉDITO A ENTRADA DE MATÉRIA-PRIMA INDISPENSÁVEL AO PROCESSO DE PRODUÇÃO, CIRCULAÇÃO, PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS QUE RESULTEM EM PRODUTOS E SERVIÇOS TRIBUTADOS SUBSEQÜENTEMENTE. FORA DESTES CICLO SERÃO MATERIAIS DE USO, CONSUMO OU ALHEIOS À ATIVIDADE, O QUE NÃO GERA DIREITO À UTILIZAÇÃO DE CRÉDITO ICMS, POR FORÇA DA LIMITAÇÃO TEMPORAL ESTABELECIDADA

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

PELA LEI COMPLEMENTAR 87/96, COM SUAS ALTERAÇÕES POSTERIORES.

NO CASO, OBSERVOU-SE O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE DO ICMS, TENDO EM VISTA QUE A EMBARGANTE QUER SE CREDITAR DE MERCADORIAS ADQUIRIDAS PARA USO E CONSUMO DE SEU ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL, SEM SE DEBITAR.

A EMBARGANTE PRETENDE CREDITAR-SE DO ICMS DESTACADO NAS NOTAS FISCAIS CORRESPONDENTES À AQUISIÇÃO DE PRODUTOS DESTINADOS AO USO E CONSUMO, SEM O CORRESPONDENTE DÉBITO DESTE IMPOSTO.

O TEXTO CONSTITUCIONAL NÃO ASSEGURA A APROPRIAÇÃO DO CRÉDITO AMPLO. PREVÊ APENAS A COMPENSAÇÃO DO QUE FOR DEVIDO "EM CADA OPERAÇÃO RELATIVA À CIRCULAÇÃO" COM O MONTANTE COBRADO NAS ANTERIORES, ENSEJANDO, ASSIM, O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE.

POR ISSO, NÃO SE HÁ FALAR EM CUMULATIVIDADE TRIBUTÁRIA, SE NÃO HÁ SAÍDA DO BEM.

(...)

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0223.97.013492-8/001 - COMARCA DE DIVINÓPOLIS - APELANTE(S): CERVEJARIAS KAISER BRASIL S/A - APELADO(A)(S): FAZENDA PÚBLICA ESTADO MINAS GERAIS - RELATOR: EXMO. SR. DES. ALMEIDA MELO. DATA DO JULGAMENTO: 05/08/2010.

Da mesma forma, o transporte de funcionários e produtos de higiene (sabonete), dentre outros, não desempenham qualquer ação no processo produtivo, não gerando, pois, direito a créditos do ICMS.

No tocante ao transporte de empregados, registra-se que a legislação tributária mineira regula o creditamento do ICMS relativo aos serviços de transporte por meio das vedações a ele impostas. Nos termos das subalíneas "a.2" e "a.3" do inciso IV do art. 70 do RICMS/02, é vedado o aproveitamento do imposto, a título de crédito, quando os serviços de transporte recebidos pelo tomador não forem utilizados na comercialização de mercadorias ou no processo de produção, extração, industrialização ou geração, inclusive de energia elétrica.

Assim, a caracterização da utilização do serviço de transporte no processo de produção referido relaciona-se com o transporte de mercadorias (matéria-prima, produto intermediário, material de embalagem ou bem destinado ao ativo permanente), cuja entrada também propicia o aproveitamento do respectivo crédito, cumprindo, desse modo, a condição de a respectiva prestação ser utilizada no processo industrial.

Dessa forma, para fins de disciplina do ICMS, a locomoção dos funcionários até o estabelecimento não atende o requisito exigido no regulamento do imposto, não sendo permitida a apropriação de crédito relativo ao serviço de transporte referido.

Registra-se, ainda, que não se pode negar a necessidade dos materiais utilizados pela Autuada na manutenção de equipamentos/instalações (ferragens,

materiais colantes e soldas, por exemplo), mas isso não é condição suficiente para caracterizá-los como produto intermediário.

Tais materiais classificados pela Fiscalização na rubrica "manutenção" são utilizados fora da linha de produção, considerados, conforme legislação já citada, materiais de uso/consumo do estabelecimento.

No tocante aos demais materiais objeto do estorno dos créditos de ICMS, correto o entendimento fiscal, uma vez que eles não preenchem os requisitos para fins de creditamento do imposto.

Assim, falta à Impugnante amparo legal para manutenção dos créditos do ICMS estornados pela Fiscalização, visto que o art. 33 da Lei Complementar nº 87/96 determina que somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2020. Da mesma forma, dispõe a legislação mineira (art. 70, inciso III do RICMS/02). Confira-se:

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

(...)

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

Correta, portanto, as exigências fiscais, constituídas pelo ICMS, acrescido da multa de revalidação e da Multa Isolada, sendo esta capitulada no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.

No tocante à alegação da Defesa de que as multas aplicadas são confiscatórias, vale dizer que elas foram aplicadas de acordo com as disposições contidas na legislação tributária mineira, às quais este Conselho de Contribuintes encontra-se adstrito em seus julgamentos, conforme determina o art. 182, inciso I da Lei nº 6.763/75.

#### **Da exigência do diferencial de alíquotas (irregularidade 01 do Auto de Infração – AI).**

A irregularidade 01 do Auto de infração se refere à falta de recolhimento do imposto resultante da aplicação da diferença entre a alíquota interna e a interestadual na aquisição de materiais de uso e consumo em operações interestaduais, os quais são objeto de estornos dos créditos do imposto, conforme irregularidade anteriormente analisada.

As exigências de ICMS e multa de revalidação referentes a este item do lançamento se encontram consolidadas às fls. 154 e a apuração detalhada às fls. 155/159.

Em relação à cobrança da diferença entre a alíquota interna e a interestadual do ICMS, devida nas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas ao uso e consumo, a infração resta bem caracterizada no Auto de Infração e encontra sustentação no art. 5º, § 1º, item 6 c/c art. 6º, inciso II, e art. 12, § 2º, todos da Lei nº 6.763/75, conforme redação vigente no período autuado.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A matéria encontra-se regulamentada nos arts. 1º, inciso VII, 2º, inciso II, e 43, inciso XII, todos do RICMS/02.

Ao tratar da alíquota do imposto, o RICMS/02 assim regulamenta a questão em relação ao período autuado:

Art. 42 - As alíquotas do imposto são:

(...)

§ 1º - Fica o contribuinte mineiro, inclusive a microempresa e a empresa de pequeno porte, obrigado a recolher o imposto resultante da aplicação do percentual relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, observado o disposto no inciso XII do caput do art. 43 e no art. 84 deste Regulamento, na hipótese de:

I - entrada, em estabelecimento de contribuinte no Estado, em decorrência de operação interestadual, de mercadoria destinada a uso, consumo ou ativo permanente e de utilização do respectivo serviço de transporte;

(...)

Art. 43 - Ressalvado o disposto no artigo seguinte e em outras hipóteses previstas neste Regulamento e no Anexo IV, a base de cálculo do imposto é:

(...)

XII - na entrada, no estabelecimento de contribuinte, em decorrência de operação interestadual, de mercadoria destinada a uso, consumo ou ativo permanente do adquirente, a base de cálculo sobre a qual foi cobrado o imposto na origem;

Assim, corretas as exigências de ICMS e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

### **Do aproveitamento indevido de créditos de insumos aplicados na produção de mercadoria (calcário britado “brita”), cujas saídas subsequentes ocorreram sob o abrigo da isenção do imposto (irregularidade 03 do Auto de Infração – AI)**

Este item do lançamento cuida da acusação fiscal de aproveitamento indevido de créditos de ICMS (conforme consolidado de fls. 80), referentes a insumos aplicados na industrialização de mercadoria (calcário britado “brita”), cuja subsequente operação deu-se ao abrigo da isenção do imposto (item 189 da Parte 1 do Anexo I do RICMS/02), no período de 28/03/12 a 31/05/14.

Exigências de ICMS, multa de revalidação e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.

Conforme mencionado, esta irregularidade, assim como as demais, foi apurada mediante conferência do Termo de Autodenúncia formador do PTA nº

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

05.000243557-13, dos arquivos eletrônicos transmitidos à Fiscalização pela Autuada – SPED-FISCAL e das notas fiscais eletrônicas emitidas.

A Fiscalização, discordando da metodologia adotada pela Autuada, refez a apuração do referido estorno de créditos do imposto, conforme metodologia que será adiante detalhada, apurando, ainda, créditos do imposto a estornar além daqueles estornados espontaneamente pela empresa autuada.

Ressalta-se que o estorno de créditos do imposto efetuado pela Autuada, por meio do referido Termo de Autodenúncia, foi considerado na apuração fiscal (*vide* demonstrativo de fls. 80).

Consta na “Planilha 02-A”, de fls. 81/107, por amostragem, e na mídia eletrônica 453, na íntegra, a apuração fiscal do estorno dos créditos do imposto em análise.

Reitera-se que a empresa autuada exerce “*a atividade de mineração de calcário, com a produção de calcário britado, comumente chamado de brita, e a calcinação de parte deste calcário britado, resultando na produção de cal virgem*”.

Como relata a Impugnante, a empresa autuada promove a extração mineral de calcário (CaCO<sub>3</sub>) que, após processo de beneficiamento, é utilizado como matéria-prima para a produção de CAL (CaO).

Assim, o calcário (CaCO<sub>3</sub>) é extraído, selecionado e cominuído e, posteriormente, é submetido a elevadas temperaturas dentro de fornos industriais. Esse processo é chamado de calcinação, processo do qual resulta o CaO (óxido de cálcio ou cal).

Informa a Impugnante que a relação estequiométrica é 1,7857 toneladas de calcário para 1,000 tonelada de cal.

Segundo a Impugnante, a cal por ela produzida é utilizada na siderurgia, na metalurgia, na indústria de celulose, na fabricação de vidros/açúcar/tintas/graxas, entre outros, com as especificações técnicas citadas na planilha às fls.486.

Assim, destaca a Impugnante que o processo produtivo do estabelecimento autuado é composto de 02 (duas) fases, a primeira é a mineração, que compreende as etapas de perfuração, desmonte, carregamento, transporte/movimentação e britagem; e a segunda compreende a calcinação para obtenção da cal – NCM/SH 25221000, que constitui a atividade principal do estabelecimento.

E, relata a Impugnante, que o calcário cominuído, não aproveitado na indústria de calcinação da Contribuinte, é comercializado para outras áreas onde possui reaproveitamento.

Dessa forma, o calcário cominuído, conforme granulometria resultante do beneficiamento, é utilizado nos segmentos elencados na planilha de fls.487.

Informa a Fiscalização que, a partir de 28/03/12, com a inclusão do item 189 na Parte 1 do Anexo I do RICMS/02, pelo Decreto nº 45.946/12, as operações internas com brita passaram a ter o benefício da isenção do ICMS.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, a Autuada apresentou Termo de Autodenúncia (PTA nº 05.000243557-13), que integra o Anexo 8 (fls. 187/213), no qual consta o seguinte:

*“A contribuinte constatou que promoveu saídas de britas em operações internas sob o abrigo da ISENÇÃO do item 189 do Anexo I, Parte Especial, do RICMS/02, contudo, não houve o estorno dos créditos de ICMS advindos das entradas na proporção dessas operações de saída.”*

Conforme relatório fiscal de fls. 32/36 e planilhas elaboradas pela Fiscalização, observa-se que, a partir da conferência dos dados constantes da autodenúncia apresentada pela Autuada, o trabalho fiscal seguiu a seguinte metodologia:

- apuração das proporções mensais dos índices de estornos a serem aplicados, com base nas quantidades produzidas de **calcário britado (“brita”)**, **determinando o percentual relativo à quantidade de calcário britado destinado à saída com benefício da isenção** (fls. 59/78) e o relativo **à quantidade de calcário britado destinado à produção de cal virgem** (fls. 39/58) - Anexo 01 – fls. 37/78;
- aplicação dos índices de estorno declarados pela própria Autuada, a partir do mês de junho de 2012, e os apurados pela Fiscalização aos insumos com entradas a partir de 28/03/12 (data de início da isenção para a brita) – Anexo 02 de fls. 79/107.

Na impugnação apresentada, foi objeto de questionamento a metodologia utilizada pela Fiscalização para o estorno dos créditos em contrapartida a que foi adotada pela Autuada conforme autodenúncia, aos seguintes termos, em síntese:

- que constatou saídas de brita – NCM/SH 25210000, em operações internas, sob o abrigo da isenção prevista no item 189 do Anexo I do RICMS/02 (classificadas no CST- 40 da Tabela B – Tributação pelo ICMS – Ajuste SINIEF 06/00), sem ter promovido o estorno dos créditos de imposto referentes a entradas de insumos, na proporção daquelas saídas isentas em relação ao total de saídas promovidas pelo estabelecimento;
- e, para regularizar o descumprimento da referida obrigação principal, fez a apuração do imposto, expurgou os créditos de ICMS apropriados indevidamente e recolheu as diferenças do imposto não pago no período de junho de 2012 a abril de 2014;
- após calcular os valores do imposto devido com as correções legais, procedeu à denúncia espontânea do fato à repartição fiscal (PTA nº 05.000243557-13), eximindo-se, assim, da possibilidade de ser penalizada em virtude da infração, nos termos do disposto no art. 138 do CTN;
- ao conferir a referida denúncia por ela apresentada, a Fiscalização adotou diferente método de cálculo para apuração dos valores não recolhidos, método esse que se revelou equivocado diante dos rígidos conceitos da escrituração fiscal/contábil e sem o devido amparo legal. E a adoção desse método acarretou a majoração indevida dos valores do ICMS não recolhido;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- que o trabalho fiscal segregou as operações praticadas pela Contribuinte dividindo-as em: (i) cal virgem (tributado) – NCM/SH 2521000 e (ii) calcário tributado/brita (isento) – NCM/SH 2521000;

- no Anexo 01-A (fls. 39/58) foram relacionadas pela Fiscalização todas as mercadorias comercializadas pela Autuada classificadas na NCM/SH 2521000 como se fossem calcário tributado/brita (isento), incluindo como isentas operações com calcário cominuído tributadas e diferidas;

- destaca que a isenção do imposto prevista no item 189 do Anexo I do RICMS/02 contempla a saída interna de areia e brita. Cita conceitos desses materiais;

- diz que é fácil perceber que não é todo calcário cominuído comercializado por ela que se classifica como brita;

- que houve um desacerto do trabalho fiscal na elaboração do Anexo 1-A, porque foram consideradas pela Fiscalização operações com calcário cominuído tributadas (CST 00) e operações com calcário diferidas (CST 51), como se tivessem sido realizadas sob a égide da isenção (CST 40) prevista no item 189 do Anexo I do RICMS/02;

- e que as operações com calcário tributadas (CST 00) e diferidas (CST 51) não ensejam o estorno dos créditos do imposto em exame;

- nas saídas de calcário cominuído, que é produto mineral, com destino a estabelecimento de contribuinte do imposto, para fins de comercialização ou industrialização, a Contribuinte praticou operações diferidas (CST 51), por força do item 32 do Anexo II do RICMS/02. E que, naqueles casos que não se poderia aplicar o diferimento do imposto, tributou integralmente as saídas do calcário cominuído (CST 00);

- alega que não há previsão legal para que os índices mensais de estorno dos créditos do imposto sejam apurados pela relação entre as “quantidades toneladas” de mercadorias tributadas e isentas, como entendeu a Fiscalização;

- disserta sobre a legislação tributária pertinente à não cumulatividade do ICMS e ao estorno de créditos do imposto, sustentando que não é possível determinar, no momento da entrada, quais as mercadorias serão aplicadas na proporção das saídas isentas (e que isso ocorre somente na ocasião das saídas), visto que seu objetivo principal é a industrialização da cal com tributação integral;

- a proporção das operações de saídas mencionada pela LC nº 87/96 para o estorno de créditos do imposto em exame somente pode ser compreendido pelo valor fiscal/valor contábil, considerando que a estrutura fiscal de apuração do ICMS é balizada exclusivamente em “valores”, assim como os registros contábeis por força de lei. E, como o valor do ICMS é calculado sobre o valor da operação de circulação de mercadorias, o índice percentual (proporção) entre as saídas tributadas/diferidas e isentas deverá ser calculado com base nos valores totais dessas operações;

- explica que, para apuração dos valores por ela denunciados, segregou os insumos que foram utilizados e aplicou o índice percentual, apurado entre a proporção dos valores das saídas de mercadorias tributas/diferidas e dos valores das saídas isentas.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Entende ser esta a metodologia prevista na LC nº 87/96 para apuração do crédito de ICMS na proporção das saídas tributadas em relação às saídas isentas na hipótese de ativo imobilizado (art. 20, §5º);

- destaca que a apropriação de crédito de ICMS, no caso em exame, não mantém equivalência por “quantidade/tonelada” comercializada de cal e de brita. Sustenta que sua atividade principal é a fabricação de cal e de gesso (CNAE 23.92-3-00), por conseguinte os insumos adquiridos e consumidos na primeira fase do processo industrial (mineração) são para industrialização de cal, que responde substancialmente pelo faturamento da empresa autuada;

- reitera, em relação à produção da cal, que a relação estequiométrica é de 1,7857 toneladas de calcário para 1,000 tonelada de cal. Citando o seguinte exemplo: produção de 900 toneladas/hora de calcário cominuído para calcinação, ao final, obtém-se aproximadamente 504 toneladas de cal;

- e que a brita é um subproduto obtido na fase da mineração durante a etapa de cominuição do calcário de baixo valor econômico no mercado, sem representatividade no faturamento da contribuinte;

- que os subprodutos, como é o caso da brita, possuem seu valor líquido de realização, considerados como redução de custo de elaboração dos produtos principais (cal). Assim, o valor líquido de realização do subproduto compreende o seu valor de venda menos as despesas desta, os custos eventualmente necessários ao término da preparação para venda desse subproduto e uma margem normal de lucro bruto;

- que no trabalho fiscal houve uma inversão, pois os custos dos insumos agregados ao subproduto de menor representatividade no faturamento (brita) foram considerados em maior proporção (70%) e os custos dos insumos agregados ao produto de maior representatividade no faturamento (cal) foram considerados em menor proporção (média 30%), o que, no seu entendimento, não é correto pelas regras contábeis por ela apresentadas;

- entende que a metodologia do cálculo utilizada pela Fiscalização também não se afina com a sistemática de apuração do ICMS, porque a redução dos custos dos insumos para produção da cal reduz o montante de créditos de ICMS que deveria ser abatido do débito de ICMS por ocasião de suas saídas, em flagrante ofensa ao princípio da não cumulatividade do ICMS.

Conclui, ao final, que os insumos utilizados no processo industrial (mineração e calcinação) da Contribuinte não podem ser mensurados por quantidade/tonelada comercializada de cal e a quantidade/tonelada comercializada de brita para efeito de apropriação proporcional do crédito de ICMS, como fez a Fiscalização, sob pena de ruir o cumprimento do princípio da não cumulatividade do ICMS.

Pois bem, conveniente destacar, inicialmente, que a denúncia espontânea é um instituto que permite ao contribuinte, antes de iniciada a ação fiscal, assumir a existência de descumprimento de obrigação acessória ou principal, seja ela dolosa ou culposa, permitindo que sejam afastadas as penalidades em relação ao recolhimento do

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

tributo não adimplido ou quanto ao descumprimento de obrigação acessória. Seu suporte legal consta do art. 138 do CTN:

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

A legislação estadual trata, de forma semelhante, a denúncia espontânea no art. 210 da Lei nº 6.763/75:

Art. 210. A responsabilidade por infração à obrigação acessória é excluída pela denúncia espontânea acompanhada do pagamento do tributo, se devido, de multa de mora e demais acréscimos legais, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo depende de apuração.

§ 1º A obrigação acessória é a que tem por objeto as prestações positivas ou negativas, previstas na legislação tributária no interesse da arrecadação e fiscalização do imposto.

§ 2º Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou ação fiscal relacionados com o período em que foi cometida a infração.

O art. 211 do mesmo diploma legal estabelece que a denúncia espontânea realizada em desacordo com as disposições previstas em lei ou regulamento é ineficaz, ou seja, não produz qualquer efeito:

Art. 211. O requerimento de denúncia espontânea será protocolado na Repartição Fazendária do domicílio do contribuinte, na forma e condições previstas em lei e regulamento, sob pena de sua ineficácia. (Grifou-se)

Já o art. 207 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais - RPTA veda denúncia espontânea relacionada com o objeto e período de ação fiscal já iniciada:

Art. 207. O contribuinte poderá, mediante denúncia espontânea, procurar a repartição fazendária a que estiver circunscrito para comunicar falha, sanar irregularidade ou recolher tributo não pago na época própria, desde que não relacionados com o objeto e o período de ação fiscal já iniciada.

No caso em exame, não obstante a denúncia ter sido apresentada antes do início da ação fiscal, verifica-se que ela foi apresentada sem o recolhimento da totalidade do imposto devido pela Autuada, em razão da adoção de metodologia de apuração do estorno dos créditos do imposto que não se coaduna com a situação em exame, conforme se verá adiante.

Registra-se que a caracterização da denúncia espontânea está condicionada à confissão da irregularidade e ao pagamento da totalidade do imposto, quando devido, com multa e juros moratórios.

Assim, a denúncia espontânea apresentada pela Autuada não produz efeitos para afastar a responsabilidade da Autuada em relação ao imposto e acréscimos ora exigidos, uma vez que se encontra desacompanhada do pagamento da totalidade do ICMS e acréscimos legais, para produzir seus efeitos, ou seja, afastar a ação fiscal e a aplicação de penalidades a ela inerentes.

Não produzindo efeitos a denúncia espontânea supracitada, plenamente adequado, no caso, o lançamento das exigências de ICMS e das multas cominadas.

Quanto à apuração fiscal, depreende-se, das planilhas correspondentes a este item do lançamento, que foram efetuados os seguintes levantamentos/apurações para o estorno dos créditos do imposto proporcionais às saídas isentas de brita (demonstrativos de apuração encontram-se na íntegra na mídia eletrônica de fls. 453):

- na planilha de fls. 39/58 (Planilha 01-B), foram apuradas as saídas da cal virgem realizadas no período autuado (em toneladas), lembrando que o calcário britado é matéria-prima para a produção de cal, cuja saída é tributada pelo ICMS; portanto alguns insumos utilizados na produção de calcário britado também são utilizados na produção da cal virgem;

- na planilha de fls. 59/78 (Planilha 01-A), foram apuradas as saídas de calcário britado realizadas no período autuado (em toneladas), cujas operações ocorreram com isenção, conforme afirmado pela Fiscalização;

- no demonstrativo de fls. 38 (Planilha 01), foi feita a apuração de todo o calcário produzido mensalmente pela empresa autuada mediante o somatório do calcário utilizado na produção de cal virgem com o produzido para venda, determinando as respectivas proporções em relação ao total produzido, mensalmente.

Observa-se que a quantidade de calcário produzido para ser utilizado na produção de cal foi apurada de acordo com o documento constante do Anexo 09, relativo aos “*critérios técnicos de cálculo da quantidade de brita necessária para a produção de cal virgem, utilizado na elaboração da Planilha 01*” (fls. 214/218), elaborado pelo Ministério de Minas e Energia – MME (Secretaria de Geologia, Mineração e Transformação Mineral – SGM “Produto RT 38 Perfil do Calcário”). Então, a Fiscalização constatou que, **para cada tonelada de cal virgem, na prática, as indústrias produtoras de cal virgem observam a relação de aproximadamente 02 (duas) toneladas de calcário** (vide fls. 218).

Assim, a Fiscalização apurou a quantidade mensal de calcário utilizado na produção de cal virgem.

Verifica-se que o restante do calcário produzido pela empresa no mês de março de 2012 ( $28.120,17 - 8.168,32 = 19.951,85$ ), que representa 70,95% do total de calcário produzido, foi atribuído como consumido na produção de brita, cuja saída do estabelecimento ocorreu com isenção do ICMS, conforme afirma a Fiscalização. Portanto, 70,95% (setenta vírgula noventa e cinco por cento) dos créditos do imposto referentes aos insumos apropriados no período foram objeto de estorno nos presentes autos.

Contudo esta não é a melhor técnica a ser adotada.

Observa-se que a regra geral acerca do estorno de crédito de ICMS, nos casos em que a operação posterior com a mercadoria que lhe deu origem seja efetuada ao abrigo da isenção, está exposta no art. 72 do RICMS/02, cujo mandamento foi devidamente obedecido pela Fiscalização.

Na situação em análise, a brita componente da cal produzida pela Autuada sofre a incidência do ICMS, e por essa razão, o crédito vinculado à sua produção – insumos - é apropriado corretamente pela Contribuinte.

Mas esse não é o caso da brita produzida e comercializada em estado bruto, cuja saída é isenta. Como não há débito do ICMS nessa situação, todos os créditos envolvidos na produção dessa brita pela própria Contribuinte não podem ser apropriados.

Considerando que não é possível determinar previamente a destinação dos produtos que a empresa adquire, uma vez que os insumos são utilizados de forma indiscriminada tanto para a produção de brita a ser calcinada (saída tributada), quanto para a produção da brita a ser vendida em seu estado bruto (saída isenta), é acertado ponderar o aproveitamento dos créditos de ICMS.

Contudo tal ponderação deve se ater aos parâmetros valorativos das operações.

De fato, não é correto ou razoável que o cálculo do estorno do crédito de ICMS seja computado tomando-se como parâmetro a quantidade da brita calcária comercializada.

Para apuração de tais montantes, deve ser utilizada no cálculo a variável “valor contábil” dessa operação.

A adoção da variável “quantidade” no cálculo do referido índice de creditamento do ICMS configura infração ao princípio da não cumulatividade previsto na Constituição Federal e disciplinado na Lei Complementar nº 87/96, uma vez que da leitura desses dispositivos legais decorreria o entendimento de que tal índice deveria necessariamente ser calculado tomando como parâmetros, os valores contábeis daquelas operações.

A legislação não possibilita a adoção de outra variável que não o valor contábil/base de cálculo do imposto e cita, inclusive, o RICMS/02 na parte em que ele ordena calcular índice semelhante, tomando como parâmetro os valores contábeis das operações de saídas (CIAP).

Uma vez que toda a apuração do ICMS - tanto dos créditos, quanto dos débitos e do decorrente saldo - é feita em referência ao parâmetro valor da operação ( a sua expressão contábil e monetária), do qual se retira a base de cálculo do imposto (cuja expressão também é contábil/monetária), não há sentido em se proceder à apuração do crédito do imposto - e do eventual valor a estornar - tomando como referência qualquer outro dado que exprima uma outra característica da operação, que não o seu valor contábil/monetário.

A técnica aplicada pela Fiscalização não se mostra razoável, uma vez que considerando a enorme diferença comercial observada entre os dois produtos (cal e brita), tomar como base a proporcionalidade por peso geraria uma distorção na técnica de apuração.

Não se pode perder de vista o fato de que a brita é um subproduto da produção da cal, e portanto não se mostra possível a equivalência entre as duas operações adotando como critério o peso dos produtos finais.

Seria o mesmo que subverter a lógica da tributação considerando que a atividade da empresa Impugnante seria a exploração/comercialização de brita.

Ademais, sobressai um ponto crucial ao deslinde da questão, em momento anterior a 2012, as operações com a brita passaram a receber o benefício fiscal da isenção, sendo este inclusive o substrato de validade a amparar as exigências objeto do presente lançamento.

Contudo, uma vez se procedendo ao estorno dos créditos na proporção do peso do produto final, conforme realizado pela Fiscalização, o resultado matemático geraria um saldo devedor final desfavorável à empresa, em relação ao período anterior em que as operações seriam regularmente tributadas.

Não se pode validar tal procedimento, sob pena de se desvirtuar e subverter toda a ordem e lógica aplicável ao sistema de apuração do ICMS.

Conforme destacado no relatório retro, a Assessoria do CC/MG exarou a Diligência de fls. 570, em relação a esta irregularidade, em face da alegação da Impugnante de que foram consideradas pela Fiscalização, como saídas isentas, operações com calcário britado que ocorreram sob o abrigo do diferimento e tributadas.

Recorda-se que foram solicitadas à Fiscalização as seguintes informações:

*“1) - desdobre a "Planilha 01-A", para cada nota fiscal nela listada, por Código de Situação Tributária ("00", "40" e "51", dentre outros caso existentes), indicando o CFOP da operação e a NCM da mercadoria constante da nota fiscal. (Gentileza colacionar aos autos o referido demonstrativo em mídia eletrônica formato excel).*

*2) - indicar na planilha a ser confeccionada, em atendimento ao item 01 retro, as operações que porventura ocorreram sob o abrigo do diferimento do imposto (art. 32, subalínea "b.1", da Parte I do Anexo II do RICMS/02)".*

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em atendimento à referida diligência, a Fiscalização manifestou-se às fls. 572 e colacionou aos autos os seguintes demonstrativos (por amostragem, às fls. 573/575, e na íntegra na mídia eletrônica de fls. 577):

- *“Relação de saídas usadas no cálculo da proporção do estorno nas entradas de insumos e para a produção de calcário britado (brita) com saídas isentas e CST vinculado à operação”;*

- *“Saídas usadas no cálculo da proporção do estorno de entradas de insumos para a produção de calcário britado (brita) com saídas isentas – quantidade de saídas mensais por CST – quadro sintético”;*

- *“Saídas usadas no cálculo da proporção do estorno de entradas de insumos para a produção de calcário britado (brita) com saídas isentas – quantidade de saídas mensais por CFOP – quadro sintético”.*

Destaca a Fiscalização que as informações apresentadas nos quadros acima refletem os dados e classificações efetuadas pela Contribuinte e declaradas à SEF/MG por meio dos arquivos eletrônicos.

A Impugnante manifesta-se, às fls. 583/588, acerca das informações constantes dos documentos colacionados pela Fiscalização nessa ocasião, oportunidade em que repisa os argumentos da impugnação, destacando que as referidas informações trazidas pela Fiscalização, em atendimento à diligência retro, corroboram sua alegação de que na apuração fiscal das saídas de britas beneficiadas pela isenção foram computadas, também, operações com tal mercadoria tributadas e diferidas.

A Fiscalização, às fls. 591/592, em relação à alegação defensiva de que foram computadas, na apuração fiscal das saídas de britas beneficiadas pela isenção, operações tributadas e diferidas, deixou consignado o seguinte:

*“Observamos, tão somente, que apesar das planilhas elaboradas pela Fiscalização, em atendimento ao despacho exarado pela Assessoria do Conselho de Contribuintes, apresentarem operações de saídas de brita sob o instituto do diferimento, a determinação desta suposta condição jurídica foi dada pelo próprio contribuinte autuado em seus livros e documentos fiscais.*

*A fiscalização, tanto na elaboração do Auto de Infração, quanto na Manifestação Fiscal, deixa claro o erro da classificação/interpretação efetuada pelo contribuinte, em relação à legislação vigente. E justamente para corrigir esta distorção causada e cobrar o ICMS não declarado e não pago pelo contribuinte ao erário é que foi lavrada a peça fiscal considerando a correta aplicação da legislação tributária, ou seja, incorporando as operações de saídas de britas beneficiadas com o suposto diferimento do ICMS, no cálculo das operações de saídas beneficiadas pela isenção do imposto”.*

Importante destacar que não consta do Auto de Infração qualquer acusação fiscal de que a Autuada utilizou-se indevidamente do diferimento do imposto, como tangenciado pela Fiscalização na fala acima reproduzida.

Lado outro, conveniente trazer à baila a seguinte resposta de Consulta de Contribuintes dada pela SUTRI/SEF/MG acerca da tributação do calcário britado:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 136/2015

PTA Nº: 45.000009150-17

CONSULENTE: Agrimig Calcário Agrícola Ltda.

ORIGEM: Arcos - MG

CONSULTA INEPTA - Com fundamento nos incisos I e II do *caput* e inciso II do parágrafo único, ambos do art. 43 do RPTA, declara-se inepta a presente consulta por não descrever exata e completamente o fato que lhe deu origem, e por versar sobre disposição claramente expressa na legislação.

EXPOSIÇÃO:

A Consulente, que apura o ICMS pela sistemática de débito e crédito, tem como atividade econômica principal a extração de calcário e dolomita e beneficiamento associado (CNAE 0810-0/04).

Informa que efetua a industrialização/beneficiamento e comercialização de sua própria produção, a qual seria composta dos seguintes produtos finais:

- corretivo de solo - NCM 2521.00.00 (castinas, pedras calcárias utilizadas na fabricação de cal ou de cimento), onde consta na TIPI - Seção V - Produtos Minerais - Capítulo 25 - Sal; enxofre; terras e pedras; gesso, cal e cimento, nas considerações gerais que “as pedras desta posição são também utilizadas sob a forma de pós, como corretivo de terras”;

- **calcário britado P-0, P-1, P-2, P-4 e P-7 (britas utilizadas na construção civil) - NCM 2517.10.00 (calhaus, cascalho, pedras britadas, dos tipos geralmente usados em concreto ou para empedramento de estradas, de vias férreas ou outros balastros, seixos rolados e silex, mesmo tratados termicamente);**

- **calcário britado P-3 e P-5 (pedra calcária utilizada na produção da cal) - NCM 2521.00.00 (castinas; pedras calcárias utilizadas na fabricação de cal ou de cimento), onde consta na TIPI - Seção V - Produtos Minerais - Capítulo 25 - Sal; enxofre; terras e pedras; gesso, cal e cimento, nas considerações gerais que “as pedras desta posição são também utilizadas sob a forma de pós, como corretivo de terras. Esta posição não abrange, porém, as pedras britadas utilizadas em concreto (betão), para empedramento de estradas ou para balastro de vias férreas (posição 25.17)”.**

Entende que seus produtos teriam o tratamento tributário nas operações internas em conformidade com o RICMS/02, conforme se segue:

- corretivo de solo - NCM 2521.00.00: operação com diferimento do ICMS nos termos dos itens 25 e 33 da Parte 1 do Anexo II do RICMS/02;

- **calcário britado P-0, P-1, P-2, P-4 e P-7 (britas utilizadas na construção civil) - NCM 2517.10.00: operação isenta do ICMS nos termos do item 189 da Parte 1 do Anexo I do RICMS/02;**

- **calcário britado P-3 e P-5 (pedra calcária utilizada na produção da cal) - NCM 2521.00.00: operação com diferimento do ICMS nos termos do item 32, subalínea "b.1", da Parte 1 do Anexo II do RICMS/02.**

Com dúvida sobre a interpretação da legislação tributária, formula a presente consulta.

CONSULTA:

1 - Com base no informado na exposição, está correto o entendimento da Consulente no que diz respeito à tributação aplicada aos produtos mencionados?

2 - Caso esteja agindo de maneira divergente da tributação correta aplicável, como proceder nessas operações e qual o fundamento legal aplicável?

RESPOSTA:

Nos termos dos incisos I e II e parágrafo único do art. 43 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747, de 3/03/2008, deve ser declarada a inépcia da consulta que não descrever exata e completamente o fato que lhe deu origem, além de versar sobre disposição claramente expressa na legislação.

**Verifica-se que a Consulente não descreve de forma específica sobre a operação que de fato realiza, mas apenas relaciona mercadorias que produz com a respectiva classificação e descrição da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI.**

**Cabe observar que a aplicação das disposições legais citadas relativas ao diferimento do pagamento do ICMS está condicionada ao tipo de destinatário da mercadoria, o que não foi explicitado pela Consulente.**

**Os dispositivos não deixam margem a dúvidas para sua interpretação. Tratam-se de disposições**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

**claramente expressas, inclusive no tocante às condicionantes nelas estabelecidas, que se forem observadas, poderão ser aplicadas relativamente às mercadorias relacionadas pela Consulente, conforme se segue:**

Item	Hipótese/condições
25	Saída de adubo, simples ou composto, fertilizante, corretivo de solo e esterco animal, produzidos no Estado, para uso na agricultura bem como no melhoramento de pastagens.

Item	Hipóteses/condições
33	Saída de substância mineral submetida a processo de moagem ou pulverização, do estabelecimento extrator, com destino a: <ul style="list-style-type: none"> <li>a) outro estabelecimento do mesmo extrator;</li> <li>b) estabelecimento de produtor rural para utilização como corretivo de solo.</li> </ul>

Item	Hipóteses/condições
32	Saída, com destino a estabelecimento de contribuinte do imposto, para fins de comercialização ou industrialização de: <ul style="list-style-type: none"> <li>a) minério de ferro;</li> <li>b) substância mineral ou fóssil:                             <ul style="list-style-type: none"> <li>b.1) em estado bruto ou submetida a processo de secagem, desidratação, desaguamento, filtragem, flotação, aglomeração, fragmentação, concentração, briquetagem, pulverização, homogeneização, levigação, pelotização ou acondicionamento;</li> <li>b.2) obtida por faiscação, garimpagem ou cata, ou extraída por trabalhos rudimentares, hipótese em que o adquirente ou destinatário emitirá nota fiscal por ocasião do recebimento da mercadoria, entregando ao vendedor a 4ª (quarta) via ou cópia DANFE, facultado o acobertamento ou o acompanhamento do trânsito com os referidos documentos.</li> </ul> </li> </ul>
32.1	O diferimento previsto na alínea "a", quando a mercadoria não for destinada a estabelecimento de empresa extratora de minério de ferro, será autorizado mediante regime especial concedido pelo titular da Delegacia Fiscal a que estiver circunscrito o contribuinte adquirente.
32.2	Para os efeitos de concessão do regime especial a que se refere o subitem anterior, a condição de estar em situação que permitiria a emissão de certidão de débitos tributários negativa para com a Fazenda Pública Estadual será exigida somente do destinatário do minério de ferro.

Item	Hipóteses/condições	Eficácia até
189	Saída, em operação interna, de areia e brita.	Indeterminada

DOT/DOLT/SUTRI/SEF, 29 de junho de 2015. (Grifos foram acrescidos).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Conforme se depreende da resposta de consulta de contribuintes acima reproduzida, há previsão na legislação mineira do diferimento do pagamento do ICMS nas saídas de calcário britado, benefício este que está condicionado ao tipo de destinatário da mercadoria, o que não foi objeto de qualquer análise fiscal no presente lançamento para o afastamento do diferimento do imposto informado nas notas fiscais emitidas pela Autuada.

A Fiscalização, ao detalhar as operações de saída de calcário britado que foram consideradas no presente lançamento como isentas (*vide* fls. 38, “Anexo 1” quantidade em toneladas: **3.132.084,64**), em atendimento à diligência determinada pela Assessoria do CC/MG, deixou demonstrado que, além das saídas de calcário britado que ocorreram com o diferimento do imposto (CST 51), também foram computadas como isentas operações que foram tributadas integralmente pela Autuada (CST 00). Conforme pode ser conferido no demonstrativo elaborado pela Fiscalização constante da mídia eletrônica de fls. 577.

Dessa forma, razão assiste à Impugnante quanto à alegação de que foram consideradas como isentas operações que ocorreram com diferimento do imposto e tributadas, em relação as quais não há que se efetuar estorno dos créditos do imposto relativos aos insumos adquiridos.

Assim, merece reparo, ainda, a apuração fiscal para que sejam expurgados do presente lançamento o estorno dos créditos do imposto correspondentes a entradas de insumos empregados na produção de calcário britado, cujas saídas ocorreram com diferimento do imposto e, também, em relação àquelas que foram tributadas integralmente pela Autuada.

Merece reparo, também, este item do lançamento para que seja excluída a Multa Isolada exigida, capitulada no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, por ser inaplicável à espécie, tendo em vista que, para a irregularidade em exame, há previsão de penalidade específica. Examine-se:

Art. 55. (...)

XIII - por utilizar indevidamente crédito fiscal relativo

(...)

b) operação ou prestação subsequente, com a mesma mercadoria ou com outra dela resultante, beneficiada com a isenção ou não-incidência - 50% (cinquenta por cento) do valor da prestação ou da operação;

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento para que, em relação à irregularidade 03 do Auto de Infração, seja: 1) expurgado o estorno dos créditos do imposto correspondentes às entradas de insumos empregados na produção de calcário britado cujas saídas ocorreram com diferimento do imposto (CST 51) e, também, em relação àquelas tributadas integralmente (CST 00); 2) excluída a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, tendo em vista que há penalidade específica

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

para a citada infração (art. 55, inciso XIII, alínea “b” da citada lei), 3) na apuração do percentual das saídas, seja aplicado o índice apurado considerando a proporção em relação aos valores totais das saídas de mercadorias, e não em relação às toneladas de produtos. Vencidos, em parte, os Conselheiros Luiz Geraldo de Oliveira (Revisor) e Fernando Luiz Saldanha, que o julgavam parcialmente procedente nos termos do Parecer da Assessoria, que propôs os itens 1 e 2, acatados na decisão da Câmara. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Cláudia Horta de Queiroz e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Eder Sousa. Conforme art. 163, § 2º do RPTA, esta decisão estará sujeita a Recurso de Revisão, interposto de ofício pela Câmara, ressalvado o disposto no § 4º do mesmo artigo. Participou do julgamento, além do signatário e dos Conselheiros vencidos, a Conselheira Andréia Fernandes da Mota.

**Sala das Sessões, 23 de junho de 2016.**

**Carlos Alberto Moreira Alves  
Presidente / Relator**

GR/D

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	21.109/16/2 <sup>a</sup>	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000253234-81	
Impugnação:	40.010137856-21	
Impugnante:	Mineração Lapa Vermelha Ltda	
	IE: 493377751.02-30	
Proc. S. Passivo:	Cláudia Horta de Queiroz	
Origem:	DF/BH-4 - Belo Horizonte	

Voto proferido pelo Conselheiro Luiz Geraldo de Oliveira, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

A decisão prevalente, pelo voto de qualidade, considerou parcialmente procedente o lançamento para que, em relação à irregularidade 03 do Auto de Infração, seja: 1) expurgado o estorno dos créditos do imposto correspondentes às entradas de insumos empregados na produção de calcário britado cujas saídas ocorreram com diferimento do imposto (CST 51) e, também, em relação àquelas tributadas integralmente (CST 00); 2) excluída a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, tendo em vista que há penalidade específica para a citada infração (art. 55, inciso XIII, alínea “b” da citada lei), 3) na apuração do percentual das saídas, seja aplicado o índice apurado considerando a proporção em relação aos valores totais das saídas de mercadorias, e não em relação às toneladas de produtos.

Entretanto, respeitando os entendimentos em contrário, considero que, relativamente à irregularidade inerente ao aproveitamento indevido de créditos de insumos aplicados na produção de mercadoria (calcário britado “brita”), cujas saídas subsequentes ocorreram sob o abrigo da isenção do imposto (irregularidade 03 do Auto de Infração – AI), a metodologia utilizada pela Fiscalização mediante apuração das proporções mensais dos índices de estornos com base nas quantidades produzidas de calcário britado (“brita”), determinando o percentual relativo à quantidade de calcário britado destinado à saída com benefício da isenção e o relativo à quantidade de calcário britado destinado à produção de cal virgem foi correta, no sentido de se amoldar aos preceitos que norteiam os procedimentos do Contribuinte quanto ao creditamento do imposto.

Em relação à matéria, assim prescreve a Lei Complementar nº 87/96:

Art. 19. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.

Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

§ 1º Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.

(...)

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

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

(...)

§ 6º Operações tributadas, posteriores a saídas de que trata o § 3º, dão ao estabelecimento que as praticar direito a creditar-se do imposto cobrado nas operações anteriores às isentas ou não tributadas sempre que a saída isenta ou não tributada seja relativa a:

I - produtos agropecuários;

II - quando autorizado em lei estadual, outras mercadorias.

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:

I - for objeto de saída ou prestação de serviço não tributada ou isenta, sendo esta circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço;

II - for integrada ou consumida em processo de industrialização, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto;

(...)

De plano, observa-se que a Lei Complementar nº 87/96 determina expressamente que o crédito de ICMS referente à aquisição de bens/mercadorias/insumos, cujas saídas posteriores ocorrerem com isenção ou sem tributação do imposto, deverá ser estornado.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Verifica-se, também que, para efeito de estorno do crédito em razão de isenção ou não tributação da saída, a correspondência a ser observada se dá em relação à mercadoria objeto da operação, na expressão de sua base de cálculo, que em uma acepção simples, sem considerar outras variáveis, poder-se-ia considerar como sendo uma quantidade de produto multiplicada pelo preço aplicado ao seu parâmetro de medida.

Caso assim não fosse, e o estorno ficasse vinculado ao valor financeiro das operações praticado pelo contribuinte, não seria a legislação que determinaria o parâmetro a ser considerado para esse efeito, e sim o contribuinte, que poderia, de acordo com a sua conveniência, em razão da possibilidade de manter em sua escrita fiscal um determinado montante de crédito, direcionar suas operações para essa ou aquela finalidade.

Caso típico nesse contexto é o da mercadoria objeto de redução de base de cálculo em sua saída, sendo inconteste que o crédito a ser considerado para efeito de apropriação por parte do contribuinte é aquele correspondente ao idêntico percentual tributado da mercadoria, *in verbis*:

RICMS/02

Art. 71. O contribuinte deverá efetuar o estorno do imposto creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria ou o bem entrados no estabelecimento:

I - vierem a ser objeto de operação subsequente não tributada ou isenta, observado o disposto no § 3º deste artigo e no artigo 74 deste Regulamento;

II - vierem a ser integrados ou consumidos em processo de comercialização, industrialização, produção, extração, geração, prestação de serviço de transporte interestadual ou intermunicipal, ou de comunicação, quando a operação ou prestação subsequente não for tributada ou estiver isenta do imposto, observado o disposto no § 3º deste artigo;

(...)

IV - vierem a ser objeto de subsequente operação ou prestação com redução da base de cálculo, hipótese em que o estorno será proporcional à redução;

(...) (Grifou-se)

Há que se observar, por oportuno, que o estorno de crédito efetuado pela Fiscalização se ateu ao percentual de crédito do imposto referente aos insumos apropriados no período que foram consumidos na produção de brita, cuja saída do estabelecimento ocorreu com isenção do ICMS.

Corroborando esse entendimento, *permissa vênia*, transcreve-se, em parte, os apontamentos da Assessoria do CC/MG ao analisar esse tópico do Auto de Infração:

**“Do aproveitamento indevido de créditos de insumos aplicados na produção de mercadoria (calcário britado “brita”), cujas saídas subsequentes ocorreram sob o abrigo da isenção do imposto (irregularidade 03 do Auto de Infração – AI)**

Este item do lançamento cuida da acusação fiscal de aproveitamento indevido de créditos de ICMS (conforme consolidado de fls. 80), referentes a insumos aplicados na industrialização de mercadoria (calcário britado “brita”), cuja subsequente operação deu-se ao abrigo da isenção do imposto (item 189 da Parte 1 do Anexo I do RICMS/02), no período de 28/03/12 a 31/05/14.

Quanto à apuração fiscal, depreende-se, das planilhas correspondentes a este item do lançamento, que foram efetuados os seguintes levantamentos/apurações para o estorno dos créditos do imposto proporcionais às saídas isentas de brita (demonstrativos de apuração encontram-se na íntegra na mídia eletrônica de fls. 453):

- na planilha de fls. 39/58 (Planilha 01-B), foram apuradas as saídas da cal virgem realizadas no período autuado (em toneladas), lembrando que o calcário britado é matéria-prima para a produção de cal, cuja saída é tributada pelo ICMS; portanto alguns insumos utilizados na produção de calcário britado também são utilizados na produção da cal virgem;

- na planilha de fls. 59/78 (Planilha 01-A), foram apuradas as saídas de calcário britado realizadas no período autuado (em toneladas), cujas operações ocorreram com isenção, conforme afirmado pela Fiscalização;

- no demonstrativo de fls. 38 (Planilha 01), foi feita a apuração de todo o calcário produzido mensalmente pela empresa autuada mediante o somatório do calcário utilizado na produção de cal virgem com o produzido para venda, determinando as respectivas proporções em relação ao total produzido, mensalmente.

Observa-se que a quantidade de calcário produzido para ser utilizado na produção de cal foi apurada de acordo com o documento constante do Anexo 09, relativo aos “*critérios técnicos de cálculo da quantidade de brita necessária para a produção de cal virgem, utilizado na elaboração da Planilha 01*” (fls. 214/218), elaborado pelo Ministério de Minas e Energia – MME (Secretaria de Geologia, Mineração e Transformação Mineral – SGM “Produto RT 38 Perfil do Calcário”). Então, a Fiscalização constatou que, **para cada tonelada de cal virgem, na prática, as indústrias produtoras de cal virgem observam a relação de aproximadamente 02 (duas) toneladas de calcário** (vide fls. 218).

Assim, a Fiscalização apurou a quantidade mensal de calcário utilizado na produção de cal virgem, conforme, a título de exemplo, constata-se para o mês de março de 2012 (demonstrativo de fls. 38):

- quantidade de cal virgem produzida: 4.804,16 de cal virgem (em toneladas) x 02 (conforme documento elaborado pelo MME) = 8.168,32 toneladas de calcário britado utilizadas para a fabricação da referida quantidade da cal virgem, que representam 29,05% do calcário produzido no período (8.168,32 quant. consumida para produção da cal /28.120,17 calcário produzido = 29,05%).

Verifica-se que o restante do calcário produzido pela empresa no mês de março de 2012 ( $28.120,17 - 8.168,32 = 19.951,85$ ), que representa 70,95% do total de calcário produzido, foi atribuído como consumido na produção de brita, cuja saída do estabelecimento ocorreu com isenção do ICMS, conforme afirma a Fiscalização. Portanto, **70,95% dos créditos do imposto referentes aos insumos apropriados no período foram objeto de estorno nos presentes autos**, conforme a seguir exemplificado:

- no mês de março de 2012, a empresa creditou de R\$ 12.139,35 (ICMS referente a insumos diversos listados na Planilha 02-A)  $\times 70,95\% = R\$ 8.612,85$ , este valor foi objeto de estorno de créditos no mês de março de 2012, conforme demonstrativo de fls. 80, no qual também foram considerados os estornos dos créditos do imposto efetuados pela Autuada nos termos da autodenúncia.

Dessa forma, não merece prosperar o questionamento da Defesa de que não há previsão legal para que os índices de estorno dos créditos do imposto sejam apurados pela relação entre as “quantidades toneladas” de mercadorias tributadas e isentas, conforme procedimento adotado pela Fiscalização.

Como se vê, a Impugnante entende que o critério por ela adotado, para apuração da proporção das operações de saídas que ensejam ou não o creditamento do imposto referente aos insumos adquiridos, para fins de estorno dos créditos em exame, somente pode ser compreendido pelo valor fiscal/valor contábil, considerando-se que a estrutura fiscal de apuração do ICMS é balizada exclusivamente em “valores”, assim como os registros contábeis por força de lei.

E, no entendimento da Defesa, como o valor do ICMS é calculado sobre o valor da operação de circulação de mercadorias, o índice percentual (proporção) entre as saídas tributadas e isentas deverá ser calculado com base nos valores totais dessas operações e não em relação à tonelada dos produtos produzidos, como entendeu a Fiscalização.

A Impugnante defende como correta a seguinte apuração: divide-se o valor total das saídas sem débito do imposto (operações isentas) pelo valor total das saídas ocorridas no período, e, em seguida, multiplica-se o percentual encontrado pelo total do ICMS creditado por ocasião das entradas de mercadorias, matérias-primas e insumos para fins do estorno dos créditos indevidamente apropriados.

Sobre o tema, dispõe a Lei nº 6.763/75:

**Lei nº 6.763/75**

Art. 8º- As isenções do imposto serão concedidas ou revogadas nos termos fixados em convênios celebrados e ratificados pelos Estados, na forma prevista na legislação federal.

(...)

Art. 31 - Não implicará crédito para compensação com o imposto devido nas operações ou nas prestações subseqüentes:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - a operação ou a prestação beneficiada por isenção ou não-incidência do imposto, salvo previsão em contrário da legislação tributária;

(...)

Art. 32 - O contribuinte deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria ou o bem entrado no estabelecimento:

I - for objeto de operação ou prestação subsequente não tributada ou isenta, sendo esta circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou do bem ou da utilização do serviço.

(Grifou-se)

No mesmo sentido, o RICMS/02, ao regulamentar o aproveitamento do crédito do imposto e suas vedações, assim dispõe:

### RICMS/02

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

(...)

II - a operação subsequente com a mesma mercadoria ou com outra dela resultante deva ocorrer com isenção ou não-incidência, ressalvado o disposto no inciso III do caput e no § 1º, ambos do artigo 5º deste Regulamento;

(...)

Art. 71. O contribuinte deverá efetuar o estorno do imposto creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria ou o bem entrados no estabelecimento:

I - vierem a ser objeto de operação subsequente não tributada ou isenta, observado o disposto no § 3º deste artigo e no artigo 74 deste Regulamento; (...)

Art. 72. Tendo havido mais de uma aquisição ou recebimento e sendo impossível estabelecer correspondência entre estes e a mercadoria cujo crédito deva ser estornado, o montante a estornar será calculado pela aplicação da alíquota vigente à data do estorno sobre o valor da aquisição ou recebimento mais recente.

Art. 73. Para efeitos de estorno, será emitida nota fiscal com destaque do imposto e com a observação de que a emissão se deu para fins de estorno do valor do imposto anteriormente creditado, mencionando o fato determinante do mesmo, devendo ser escriturada no livro Registro de Saídas.

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 74. Nas hipóteses do inciso I do caput do art. 71 deste Regulamento, o estorno deverá ser efetuado no mesmo período da saída da mercadoria ou do bem.

Ressalta-se que as normas mineiras estão em consonância com as normas constitucionais que também determinam tal estorno, a saber:

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

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

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

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores; (grifou-se)

Da leitura desses dispositivos de forma integrada e sistemática pode-se concluir que não é faculdade do contribuinte o estorno dos créditos. Ele representa um dever expresso na Constituição Federal e nos arts. 32, inciso I da Lei nº 6.763/75 e 70, inciso II do RICMS/02.

Entretanto, contrariando as supracitadas normas, especialmente o art. 32, inciso I da Lei nº 6.763/75 c/c o art. 71, inciso I do RICMS/02, a Autuada manteve indevidamente o crédito de ICMS referente a aquisição de produtos utilizados como insumos na industrialização de mercadorias, cujas saídas ocorreram ao abrigo da isenção.

E, por meio de denúncia espontânea, tentou sanar esse procedimento incorreto, o que não foi por ela efetuado a contento.

Observa-se que a regra geral acerca do estorno de crédito de ICMS, nos casos em que a operação posterior com a mercadoria que lhe deu origem seja efetuada ao abrigo da isenção, está exposta no art. 72 do RICMS/02, cujo mandamento foi devidamente obedecido pela Fiscalização.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Na situação em análise, a brita componente da cal produzida pela Autuada sofre a incidência do ICMS, e por essa razão, o crédito vinculado a sua produção – insumos - é apropriado corretamente pela Contribuinte.

Mas esse não é o caso da brita produzida e comercializada em estado bruto, cuja saída é isenta. Como não há débito do ICMS nessa situação, todos os créditos envolvidos na produção dessa brita pela própria Contribuinte não podem ser apropriados.

Considerando que não é possível determinar previamente a destinação dos produtos que a empresa adquire, uma vez que os insumos são utilizados de forma indiscriminada tanto para a produção de brita a ser calcinada (saída tributada), quanto para a produção da brita a ser vendida em seu estado bruto (saída isenta), é acertado ponderar o aproveitamento dos créditos de ICMS em razão da relação entre as quantidades envolvidas nas duas situações.

Do contrário, adotar o valor monetário das saídas dos produtos acabados produzidos pela Mineração, metodologia defendida pela Impugnante, traria grave distorção ao cálculo, uma vez que nesse valor entram variáveis que de forma alguma mantêm qualquer relação com o crédito apropriado, tais como os custos de produção específicos da etapa de calcinação, e, sobretudo, a margem de valor agregado ao preço da cal, utilizada para cobrir despesas, impostos e lucros relacionados à produção da cal, cujos valores são bem superiores aos da produção somente da brita.

E, também, não assiste razão à Impugnante quando alega que houve uma inversão no lançamento, ao argumento de que os custos dos insumos agregados ao subproduto de menor representatividade no faturamento (brita) foram considerados em maior proporção (70%), e os custos dos insumos agregados ao produto de maior representatividade no faturamento (cal) foram considerados em menor proporção (média 30%).

Verifica-se que as mercadorias isentas representam a maior quantidade produzida, conseqüentemente, é onde está alocada a maior parte dos insumos adquiridos, cujos créditos deverão ser objeto de estorno.

Observa-se os dados constantes da planilha de fls. 38, em que se demonstra que, no mês de junho de 2012, por exemplo, enquanto a empresa produziu 50.235,78 (cinquenta mil, duzentos e trinta e cinco vírgula setenta e oito) toneladas de calcário para a fabricação de cal virgem, foram produzidas 111.672,57 (cento e onze mil, seiscentos e setenta e dois vírgula cinquenta e sete) toneladas de calcário para serem comercializadas, cujas operações ocorreram com isenção, conforme afirmado pela Fiscalização.

Portanto, os referidos percentuais citados pela Impugnante representam a quantidade produzida das mercadorias sujeitas ou não à incidência do imposto, sobre as quais foram empregados os insumos, cujos créditos do imposto foram estornados.

Conclui-se, então, que a metodologia utilizada pela Fiscalização é a mais adequada para o presente caso.

Assim, não cabem aqui as alegações de violação dos direitos constitucionais citados pela Defesa, precipuamente, do princípio da não cumulatividade que encontra, na hipótese tratada nos autos, limitação no próprio texto constitucional, uma vez que o crédito de ICMS estornado alcança apenas aquela parcela dos valores do crédito vinculada àquela parte/quantidade dos insumos despendidos na produção da brita que tem a posterior saída beneficiada com a isenção.

O estorno não impede que os débitos devidos pelas demais saídas de mercadorias sejam compensados com os créditos de ICMS vinculados às parcelas de matéria-prima, insumos, mercadorias e produtos intermediários gastos na produção e comercialização de mercadorias efetivamente tributadas.

Insta registrar que, nos mesmos moldes da denúncia espontânea realizada pela Autuada, a Fiscalização, para determinar o valor total dos créditos de ICMS em que se aplicou o percentual de estorno, segregou, do total de insumos adquiridos pela empresa, os insumos que foram utilizados somente na segunda fase do processo industrial da empresa (calcinação).

Portanto, não houve estorno de créditos relativos aos insumos consumidos exclusivamente na fase de calcinação, mas sim sobre os insumos que foram utilizados apenas na primeira fase (mineração) e dos insumos que poderiam ser aplicados em ambas as fases.

O procedimento adotado pela Fiscalização, ao estornar os créditos do imposto em relação à quantidade de mercadorias, cujas saídas subseqüentes ocorreram sem incidência do imposto, encontra guarida em outros lançamentos aprovados por este Conselho de Contribuintes. Examina-se:

**ACÓRDÃO: 20.620/14/2ª**

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – ISENÇÃO – OPERAÇÃO SUBSEQÜENTE. CONSTATADO O APROVEITAMENTO INTEGRAL DE CRÉDITOS DE ICMS RELATIVOS A AQUISIÇÕES DE EMBALAGENS PARA OVOS FÉRTEIS, CUJAS SAÍDAS OCORRERAM SOB O BENEFÍCIO DA ISENÇÃO PREVISTA NO ITEM 11 DA PARTE 1 DO ANEXO I DO RICMS/02. INFRAÇÃO CARACTERIZADA NOS TERMOS DO ART. 31, § 1º C/C ART. 32, INCISO IV DA LEI Nº 6.763/75 E ARTS. 70, § 1º E 71, INCISO IV DO RICMS/02. CORRETAS AS EXIGÊNCIAS DE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO PREVISTA NO ART. 56, INCISO II E MULTA ISOLADA CAPITULADA NO ART. 55, INCISO XXVI, AMBOS DA LEI Nº 6.763/75.

(...)

LANÇAMENTO PARCIALMENTE PROCEDENTE. DECISÃO POR MAIORIA DE VOTOS.

(...)

OS DADOS UTILIZADOS NO LEVANTAMENTO FORAM EXTRAÍDOS DOS ARQUIVOS MAGNÉTICOS TRANSMITIDOS PELA PRÓPRIA IMPUGNANTE – SINTEGRA, DA SEGUINTE FORMA:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

1 – IDENTIFICAÇÃO DAS AQUISIÇÕES DE EMBALAGENS PARA ACONDICIONAMENTO DE OVOS FÉRTEIS, ATRAVÉS DO REGISTRO DE ITENS DE NOTAS FISCAIS (REGISTRO 54);

2 – LEVANTAMENTO, MEDIANTE A IDENTIFICAÇÃO FEITA NO ITEM ANTERIOR, DA RELAÇÃO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO DE EMBALAGEM, CONTENDO VALOR DAS BASES DE CÁLCULOS E VALOR DO ICMS CREDITADO POR OCASIÃO DA ENTRADA DESSAS MERCADORIAS, POR DOCUMENTO E CONSOLIDAÇÃO POR MÊS DE APURAÇÃO;

3 – IDENTIFICAÇÃO DAS SAÍDAS DE OVOS FÉRTEIS E EMBALAGENS, **MEDIANTE ANÁLISE DO REGISTRO DE ITENS DE NOTAS FISCAIS (CD CONSTANTE DO ANEXO 6)**, E CONSOLIDAÇÃO DESSAS SAÍDAS CONFORME O REGIME DE TRIBUTAÇÃO;

4 – APURAÇÃO DO PERCENTUAL DE SAÍDAS DE OVOS FÉRTEIS ISENTAS E NÃO TRIBUTADAS, CONFORME CONSOLIDADO ELABORADO NO ITEM ANTERIOR E CÁLCULO DO ICMS A ESTORNAR.

A PARTIR DESSAS INFORMAÇÕES, FORAM OBTIDOS OS PERCENTUAIS DE ESTORNO DAS SAÍDAS CONFORME SITUAÇÃO TRIBUTÁRIA, E AO FINAL, O PERCENTUAL MÉDIO A SER APLICADO SOBRE O TOTAL MENSAL DE CRÉDITO DE AQUISIÇÕES DE EMBALAGENS.

ASSIM, NÃO HÁ QUE SE FALAR EM MODIFICAÇÃO DA TÉCNICA DE APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE, MAS SIM DE APLICAÇÃO DA REGRA VIGENTE, NO SENTIDO DE SE ADMITIR O CRÉDITO DE ACORDO COM A PROPORCIONALIDADE DAS SAÍDAS TRIBUTADAS. (GRIFOS ACRESCIDOS).

(...)

**ACÓRDÃO: 4.436/15/CE**

(...)

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - ISENÇÃO - OPERAÇÃO SUBSEQUENTE – ZONA FRANCA DE MANAUS. CONSTATADO O APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITO DE ICMS ORIGINADO DE AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS DESTINADAS À ZONA FRANCA DE MANAUS AO ABRIGO DA ISENÇÃO NOS TERMOS DO ITEM 50 DA PARTE 1 DO ANEXO I DO RICMS/02. INFRAÇÃO CARACTERIZADA NOS TERMOS DO ART. 31, INCISO I DA LEI Nº 6.763/75 E ART. 71, INCISO I DO RICMS/02. EXIGÊNCIAS DE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO PREVISTA NO ART. 56, INCISO II E MULTA ISOLADA CAPITULADA NO ART. 55, INCISO XIII, ALÍNEA “B”, AMBOS DA LEI Nº 6.763/75. MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA. RECURSO DE REVISÃO CONHECIDO À UNANIMIDADE E NÃO PROVIDO PELO VOTO DE QUALIDADE.

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O PROCEDIMENTO FISCAL PARA APURAÇÃO DOS CRÉDITOS A SEREM ESTORNADOS, BEM COMO DO IMPOSTO A SER RECOLHIDO EM RAZÃO DO ENCERRAMENTO DO DIFERIMENTO FOI ASSIM TRATADO:

- LEVANTAMENTO DA SAÍDA DE TODOS OS PRODUTOS COM DESTINO À ZONA FRANCA DE MANAUS (ZFM), POR MEIO DOS ARQUIVOS ELETRÔNICOS SINTEGRA E SPED (PLANILHA 1);

- LEVANTAMENTO DAS ENTRADAS ADQUIRIDAS PARA COMERCIALIZAÇÃO, ANTERIORES ÀS SAÍDAS PARA A ZONA FRANCA DE MANAUS, ATÉ NO MÍNIMO O TOTAL DE TAIS SAÍDAS, TANTO AS TRIBUTADAS QUANTO AS DIFERIDAS, COM A APURAÇÃO POR PRODUTO, **COM AS QUANTIDADES QUE ENCERRARAM O DIFERIMENTO E AS QUANTIDADES A TEREM OS CRÉDITOS ESTORNADOS** (PLANILHA 2);

- APURAÇÃO DO PREÇO UNITÁRIO DA ENTRADA MAIS RECENTE, COM BASE NA PLANILHA 2, PARA AS SAÍDAS PARA A ZFM COM ENTRADAS DIFERIDAS (PLANILHA 3), DE ACORDO COM O DISPOSTO NA ALÍNEA "A" DO INCISO IV DO ART. 43 DO RICMS/02;

- PARA AS SAÍDAS PARA A ZFM COM ENTRADAS COM APROVEITAMENTO DE CRÉDITO, COM BASE NA PLANILHA 2, FOI APURADO O VALOR DO CRÉDITO A SER ESTORNADO PROPORCIONAL ÀS ENTRADAS TRIBUTADAS (PLANILHA 4).

FOI ELABORADA A PLANILHA 5 COM O CÁLCULO DO ICMS A SER ESTORNADO, E A MÚLTA ISOLADA;

- FOI APURADO AINDA O VALOR DO ICMS A SER RECOLHIDO EM RAZÃO DO ENCERRAMENTO DO DIFERIMENTO (PLANILHA 6). TODAS AS PLANILHAS COM AS RESPECTIVAS APURAÇÕES CONSTAM DO CD DE FLS. 29 DOS AUTOS. (GRIFOU-SE).

Como se depreende dos dispositivos legais acima transcritos, não procedem as alegações da Impugnante no que tange à suposta inexistência de fundamento legal que ampare o lançamento ora questionado. Assim, não há também que se falar em ofensa ao princípio da legalidade.

E, diferentemente do que foi externado pela Impugnante, não há, nos dispositivos legais por ela mencionados, qualquer mandamento acerca da metodologia a ser adotada para a apuração do estorno dos créditos em exame.

Conveniente destacar que os créditos do imposto, objeto deste item do lançamento, não se referem à entrada de ativo imobilizado, relativo ao art. 20, § 5º da LC nº 87/96 reproduzido pela Impugnante em sua peça defensiva.

No caso dos créditos de bens de Ativo Permanente, existe uma fórmula de cálculo específica prevista pela legislação, diferente da regra geral que ora se abordou, a qual deve ser aplicada ao presente caso.

Verifica-se do exposto que a metodologia de estorno dos créditos adotada pela Fiscalização é um procedimento tecnicamente idôneo, largamente utilizado nas auditorias fiscais para se apurar o valor do imposto a ser estornado, especificamente,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

nos casos de produtos consumidos na fabricação de produtos tributados e, também, não tributados.”

Por derradeiro, cabe salientar que a fórmula de cálculo do crédito defendida pela Autuada encontra alguma ressonância nas disposições relativas à apropriação de crédito aplicadas às entradas de bens destinados ao ativo permanente, casos abrangidos pelo § 3º do art. 66 do RICMS/02, o que não está no contexto da presente autuação.

Pelo exposto, julgo parcialmente procedente o lançamento, nos termos do Parecer da Assessoria para que, em relação à irregularidade 03 do Auto de Infração, seja: 1) expurgado o estorno dos créditos do imposto correspondentes às entradas de insumos empregados na produção de calcário britado cujas saídas ocorreram com diferimento do imposto (CST 51) e, também, em relação àquelas tributadas integralmente (CST 00); 2) excluída a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, tendo em vista que há penalidade específica para a citada infração (art. 55, inciso XIII, alínea “b” da citada lei).

**Sala das Sessões, 23 de junho de 2016.**

**Luiz Geraldo de Oliveira  
Conselheiro**