

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.237/11/2ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000168771-34  
Impugnação: 40.010129069-21  
Impugnante: Teksid do Brasil Ltda  
IE: 067136016.00-34  
Proc. S. Passivo: Werther Botelho Spagnol/Outro(s)  
Origem: DF/Betim

### **EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO – MATERIAL DE USO E CONSUMO.** Imputação fiscal de recolhimento a menor do ICMS, no período de janeiro de 2005 a dezembro de 2009, em face do aproveitamento de créditos do imposto destacados em notas fiscais referentes a aquisições de materiais entendidos como de uso/consumo. Alteração do crédito tributário pelo Fisco admitindo como corretos os créditos do imposto relativos ao óleo diesel utilizado nos setores "Ferramental" e "Tecnologia". Contudo, as exigências de ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada, previstas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI, apenas devem ser mantidas em relação ao óleo diesel utilizado nas empilhadeiras do setor de "Manutenção", mas mesmo nesta situação, deve ser admitido o crédito na proporção das exportações considerando as entradas no estabelecimento da Impugnante até 13 de agosto de 2007. Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

### **RELATÓRIO**

#### **Da Autuação**

Versa o presente lançamento acerca da imputação fiscal de recolhimento a menor de ICMS, no período de janeiro de 2005 a dezembro de 2009, apurado por meio de recomposição da conta gráfica, em razão do aproveitamento de créditos de ICMS destacados em notas fiscais referentes a aquisições de materiais considerados pela Fiscalização como de uso/consumo.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada, capituladas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II, e, 55, inciso XXVI.

#### **Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 96/115, em síntese, aos argumentos seguintes:

- as peculiaridades de seu processo de produção, empresa metalúrgica atuante no setor de fundição de ferro e aço, estão descritas em laudo do qual devem ser

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

realçados dois pontos, quais sejam, a natureza industrial das áreas atuadas em razão de sua essencialidade para o processo de produção; e a fundamental função das empilhadeiras, que são os principais meios de conexão de todos os setores que compõem tal processo de produção;

- seu processo de produção se inicia no almoxarifado, onde estão as matérias-primas e demais mercadorias que compõem seu produto final, e que as áreas de manutenção e a limpeza industrial o completam;

- as empilhadeiras promovem a conexão de todas as etapas industriais e atuam em diversas áreas, realizando papel fundamental e constituindo-se no “sistema vascular” de sua área industrial;

- as empilhadeiras estão vinculadas a diferentes centros de custos que se confundem, na maior parte, com os setores industriais;

- é assente, na jurisprudência administrativa mineira, a possibilidade de creditamento nas aquisições de combustíveis, sendo que, mais recentemente, passou-se a fundamentar tal direito de crédito no dispositivo referente aos consumidores de energia elétrica;

- na seara administrativa, dois recentíssimos acórdãos expõem o avanço ora anunciado, o primeiro, publicado em 11 de dezembro de 2010, é da Câmara Especial do CC/MG, e o segundo é o Acórdão n.º 19.419/10/3ª, sendo possível afirmar que a jurisprudência do CC/MG caminha para admitir que os créditos de ICMS não estão restritos aos insumos, máquinas e equipamentos utilizados na chamada “linha mestra de produção”, desde que aplicados em partes essenciais da unidade fabril, sem as quais esta não operaria, tais bens permitem o creditamento do ICMS;

- também o Judiciário, por seu representante maior em casos como o presente - o Superior Tribunal de Justiça-, tem confirmado o novel posicionamento, como demonstram os acórdãos proferidos por ocasião dos julgamentos dos Recursos Especiais n.º 1.090.156 e n.º 1.175.166/MG;

- não foram observados para lavratura da presente autuação os seguintes requisitos: os combustíveis devem ter sido aplicados em áreas desvinculadas do processo de industrialização, entendido este como todo o aparato essencial e destinado à "consecução da atividade industrial"; e a quantidade de combustível empregada nas áreas dissociadas do processo de produção deve ser passível de precisão;

- o raciocínio utilizado para estorno do crédito de óleo diesel carece de consistência, pois parte de premissa equivocada: a de que os setores mencionados são, na realidade, áreas desvinculadas de seu processo industrial;

- a essencialidade de todas as áreas para a execução da atividade de fundição de ferro e aço - que revela, vale repetir, sua inquestionável integração ao seu processo de industrialização - tem sido reconhecida pela jurisprudência administrativa;

- de se ressaltar que, especificamente em relação a expedição, há manifestação jurisprudencial recente no Acórdão n.º 18.996/10/2ª;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- tendo sido demonstrado que as áreas autuadas compõem seu processo industrial, não há como vedar o aproveitamento de créditos de ICMS oriundos do óleo diesel nelas consumido;

- a Fiscalização mineira não autuou o óleo diesel consumido nas áreas de expedição, almoxarifado, limpeza, manutenção, ferramental e tecnologia, mas sim o óleo diesel utilizado pelas empilhadeiras vinculadas a esses setores, mas, o óleo diesel consumido em cada um dos citados setores não necessariamente é o mesmo utilizado pelas empilhadeiras a eles vinculadas contabilmente;

- de se concluir, pois, que o Fisco estadual não precisou, com a exatidão necessária, a quantidade de óleo diesel consumida em cada uma das áreas por ele consideradas como "*desvinculadas do processo de industrialização*";

- portanto, nenhum dos requisitos exigidos pela jurisprudência para legitimar o estorno de créditos de combustíveis foi adimplido pela Fiscalização;

- cita o art. 32 da Lei Complementar n.º 87/96, o art. 66 do RICMS/MG (tanto de 1996 quanto de 2002) para concluir que estes permitem a apropriação – sem estorno – de créditos de mercadorias consumidas em processo de produção de mercadorias destinadas à exportação;

- assim, caso sejam afastados os fundamentos jurídicos lançados, ainda assim faz jus a manutenção do crédito de ICMS na proporção de suas exportações.

Ao final, requer seja julgado totalmente improcedente o lançamento.

### **Da Instrução Processual**

O Fisco se manifesta às fls. 174/176, acatando parcialmente os argumentos da Impugnante e procede a exclusão dos valores relativos aos setores "Ferramental" e "Tecnologia" por entender que os mesmos fazem parte do setor produtivo da empresa, e não de sua linha marginal.

Os novos cálculos foram demonstrados às fls. 179/200.

Nos termos do art. 120, inciso II, § 2º do RPTA, é concedida vista dos autos à Impugnante conforme comprovam os documentos de fls. 201/202.

A Impugnante retorna aos autos à fl. 203, manifesta sua ciência quanto a reformulação do crédito efetuada pela Delegacia Fiscal de Betim e reitera, quanto as exigências remanescentes, os argumentos expendidos na Impugnação apresentada.

### **Da Manifestação Fiscal**

O Fisco se manifesta às fls. 205/216, resumidamente aos seguintes fundamentos:

- analisando novamente o processo produtivo com as informações adicionais trazidas aos autos através do laudo pericial, conclui-se que os setores "Ferramental" e "Tecnologia" integram a linha de produção, e os valores relativos ao consumo de óleo diesel utilizados nessas áreas devem ser excluídas do cálculo do ICMS a ser estornado;

- nos termos da Instrução Normativa SLT nº 01/96, são compreendidos entre os produtos intermediários, para efeito de crédito do imposto, aqueles que sejam

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

consumidos ou integrem o produto final na condição de elemento indispensável a sua composição;

- para que o óleo diesel seja enquadrado como produto intermediário é necessário que desenvolva atuação particularizada, essencial e específica dentro da linha central de produção, como propulsor de máquinas e equipamentos, sendo necessário que o mesmo seja consumido diretamente no processo de industrialização, e não em linhas marginais;

- como a Autuada não dispõe de laudo, o Fisco se valeu de outros dados elaborados por ela mesma para valorizar o consumo de óleo diesel das empilhadeiras;

- a Defendente, intimada a apresentar o consumo de óleo diesel utilizado pelas empilhadeiras nos diversos setores da empresa, submeteu ao Fisco uma planilha intitulada "Demonstrativo do Consumo de Óleo Diesel das Empilhadeiras 2005 a 2009", não apresentando a quantidade de combustível utilizado, mas o valor do óleo diesel consumido pelas empilhadeiras, atribuído a cada setor, através de rateio, método utilizado na contabilidade de custos;

- a partir dos valores apresentados o Fisco elaborou a proporção do óleo diesel utilizado nas áreas marginais a linha de produção, mês a mês, e calculou o montante do imposto a ser estornado;

- o estorno parcial do crédito de ICMS abrangeu os setores marginais a linha de produção: "Expedição", "Almoxarifado", "Limpeza Técnica" e "Manutenção";

- ao examinar com o devido cuidado a solução da consulta no PTA nº 12.00910.93-1, verifica-se que em sua resposta ela aprova o creditamento do imposto oriunda da aquisição de óleo combustível consumidos diretamente no processo industrial, e não na linha marginal de produção;

- na mesma linha a Consulta de Contribuinte nº 038/10 é elucidativa;

- ao examinar com o devido cuidado o Acórdão n.º 18.921/08/1ª evocado pela Impugnante, verifica-se que em sua resposta ele não reconhece o crédito do imposto quando o equipamento for utilizado em linhas marginais de produção;

- não existe razão para considerar as diversas atividades existentes na indústria como sendo uma única, pois toda atividade industrial é composta pela linha principal, de produção, e é cercada de atividades auxiliares, que não guardam nenhuma relação com o ICMS;

- no mundo moderno, nenhuma indústria "vive", por exemplo, sem telefone e internet, mas nem por isso o valor destacado de ICMS nas notas fiscais de fatura destas despesas gera direito ao crédito do imposto;

- embora o art. 20 da Lei Complementar n.º 87/96, assegure ao contribuinte o direito a creditar-se do imposto referente às entradas de mercadorias, inclusive aquelas destinadas ao seu uso ou consumo, a própria lei complementar postergou este direito e trouxe em seu bojo algumas outras restrições ao benefício, não só em relação às operações isentas ou não tributadas, mas, em especial, em relação as mercadorias ou serviços alheios a atividade do estabelecimento;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- não se aplica o art. 32 da Lei Complementar n.º 87/96, conseqüentemente, não ensejará o crédito requerido relativo às aquisições de mercadorias objeto do presente Auto de Infração, pois estas não integraram ou foram consumidas no processo de industrialização;

- se o produto adquirido não se qualifica como matéria-prima, produto intermediário ou embalagem, e sim como material de uso e consumo, sua aquisição nada mais é do que simplesmente custo de produção, e a legislação jamais poderia permitir seu abatimento com o tributo devido por suas operações tributáveis;

- o Acórdão n.º 3.528/10/CE trazido aos autos pela Autuada, admite o crédito somente das aquisições dos produtos utilizados no processo produtivo, que não é o caso do óleo diesel utilizado nas empilhadeiras nos setores de "expedição", "almoxarifado", "limpeza técnica", e "manutenção".

Ao final, pede que seja considerada apenas a reformulação do crédito tributária para excluir dos cálculos os estornos de créditos de ICMS relativos aos setores "Ferramental" e "Tecnologia".

---

### **DECISÃO**

Compete à Câmara a análise do presente lançamento o qual versa acerca da imputação fiscal de recolhimento a menor de ICMS, no período de janeiro de 2005 a dezembro de 2009, apurado por meio de recomposição da conta gráfica, em razão do aproveitamento de créditos de ICMS destacados em notas fiscais referentes a aquisições de materiais considerados pela Fiscalização como de uso/consumo.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada, capituladas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II, e, 55, inciso XXVI.

De acordo com as informações contidas no Relatório Fiscal (fls. 17/20), a Impugnante foi autuada por ter aproveitado “(...) *indevidamente o total do crédito de ICMS destacado nos respectivos documentos fiscais de entrada de óleo diesel utilizado nas empilhadeiras empregadas em linhas marginais de produção.*”

Segundo a Fiscalização ainda tendo em vista as informações extraídas do citado Relatório Fiscal: “(...) *o óleo diesel utilizado nas empilhadeiras dos setores não produtivos da empresa (expedição, almoxarifado, limpeza, manutenção, ferramental e tecnologia), não é consumido no curso da industrialização nem integra o produto final como elemento indispensável a sua composição. Desta forma, o combustível em comento não se enquadra, para efeito de direito ao crédito de ICMS, como produto intermediário, conforme se extrai do disposto na alínea “b” do citado inciso V do art. 66 do RICMS/02 e da Instrução Normativa SLT n.º 01/1986.*”

Para análise de correção do aproveitamento de créditos do ICMS a verificação do processo produtivo da empresa é de extrema importância. Assim, dos autos extraem-se duas informações sobre o processo produtivo da ora Impugnante.

A primeira constante do citado Relatório Fiscal (fls. 17) é de que a Impugnante “*tem por atividade principal a produção, comercialização, a importação e a exportação de fundidos de ferro, brutos e usinados, preponderantemente blocos para*

*motores automotivos; e, em geral, atividades complementares à indústria metalúrgica.”*

Já a própria Impugnante esclarece em sua defesa ser empresa metalúrgica atuante no setor de fundição de ferro e aço e que seu processo de produção (fls. 98/99):

“inicia-se no **almoxarifado**, onde estão as matérias-primas (principalmente gusa líquido e sucatas em geral) e demais mercadorias que compõem o produto final da Impugnante (peças fundidas).”

2. Daí, por meio das empilhadeiras, segue-se para a **fundição**, coração do processo produtivo, em que a liga metálica líquida é produzida (precisamente nos fornos).

3. Uma vez formado, o composto líquido é conduzido, por empilhadeiras, para a próxima fase, na qual dois setores atuam conjuntamente, o **ferramental** e a **moldagem**: por meio do primeiro, chega-se ao "molde dos moldes", que é a peça metálica usinada que servirá de modelo para a confecção da forma das peças fundidas; na outra, faz-se o segundo molde, o da peça fundida propriamente dita, que é composto, basicamente, por areia. E nessa etapa que a liga metálica, ainda em estado líquido, toma forma.

4. O produto líquido segue, então, para outra etapa, denominada **esfriamento, solidificação e desmoldagem**. Nessa fase, a peça fundida já está pronta, após ter atingido o estado sólido e ter sido desvinculada do molde de areia (o segundo, rememore-se). Mas ainda não acabada.

5. Para tal, seguem-se outras etapas da produção (alcançadas, mais uma vez, pela essencial atuação das empilhadeiras): (5.1) a de **desrebarbeamento**, na qual as rebarbas (sobras) de metal são retiradas, (5.2.) a de **limpeza/acabamento**, onde, por meio do processo de jateamento, limpam-se imperfeições e restos de areia encrustados nas saliências e reentrâncias das peças, e (5.3) a de **usinagem**, em que parte dos produtos recebe um tipo especial de acabamento (como ocorre com os blocos de motor).

6. Findado o acabamento, atinge-se, com empilhadeiras novamente, o fim do processo produtivo, a **expedição**. A confecção das mercadorias é concluída nessa fase, pois é somente neste momento que estão prontas para serem comercializadas. O caminho produtivo aí tem seu término, mas a área industrial não se restringe aos setores já mencionados. Três áreas estão presentes entre boa parte das outras citadas: a **tecnologia**, a **manutenção** e a **limpeza industrial**.

7. A **tecnologia** é responsável pela constante melhoria das peças fundidas e do próprio processo produtivo. É o cérebro da produção, verdadeira peça fundamental de toda unidade fabril, pois é ela que assegura a qualidade e competitividade das mercadorias da Impugnante, atributos vitais no atual mercado econômico. Está, ademais, presente em todo o processo produtivo: todas as áreas, máquinas, equipamentos e produtos estão sob a sua análise, sempre com o intuito de melhoramento.

8. As demais (**manutenção** e a **limpeza industrial**) completam o processo industrial da Impugnante. Também estão presentes entre os mais diversos setores produtivos: em vários pontos da área fabril, há oficinas responsáveis pela imediata substituição de partes, peças ou equipamentos danificados, de modo a garantir a produção ininterrupta, além de postos de limpeza, estrategicamente situados, igualmente para assegurar a ótima performance do processo produtivo (este último setor tem relevância ainda maior em empresas metalúrgicas como a Impugnante, de cujo processo produtivo advém elevada quantidade de resíduos). Ambas as áreas são, portanto, tal como a tecnologia, vitais para a Impugnante (na figuração que vem se repetindo, equivaleriam ao sistema renal de um corpo humano): sem a sua atuação, a produção não demoraria a se interromper;

Tendo em vista este processo produtivo, conforme se conclui da análise do laudo apresentado pela Impugnante às fls. 145/167, as empilhadeiras promovem a conexão das etapas industriais acima descritas, atuando em diversas áreas, por exemplo:

- transporte das matérias-primas até os fornos, para a produção das ligas metálicas ligando almoxarifado à fundição (fotos às fls. 147 e 157);
- condução dos compostos metálicos, ainda líquidos, para os moldes de areia (fundição x ferramental x moldagem), conforme se pode ver das fotos de fls. 149;
- transporte as peças secas, sólidas e desmoldadas para os setores de desbarbearamento e limpeza/acabamento;
- retirada dos resíduos e substituição de peças ou equipamentos danificados, levando-os aos depósitos e oficinas (setores diversos x limpeza técnica e setores diversos x manutenção);
- transporte de peças fundidas até a expedição (fotos às fls. 164/166).

Assim, as empilhadeiras estão vinculadas aos diferentes centros de custos da Impugnante (que se confundem, na maior parte, com os setores industriais).

Como se verifica das informações retiradas dos autos (fls. 35), o setor de fundição (fornos e macharia), por exemplo, em janeiro de 2005, possuía 17 (dezesete) empilhadeiras, enquanto o almoxarifado, no mesmo período, detinha 04 (quatro).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Dita vinculação, todavia, não desvirtua a utilização das empilhadeiras no processo produtivo, mas tem finalidade estritamente contábil apenas para controle de despesas (com manutenção, combustível etc.), conforme informa a Impugnante em sua defesa.

Desta forma, não se pode admitir que a vinculação contábil seja preponderante para fixação da possibilidade de crédito do ICMS. Antes da vinculação contábil é preciso perquirir se, realmente, o produto cujo crédito se analisa, está dentro do processo produtivo da empresa.

No caso em tela, a empilhadeira atrelada a determinado setor não tem sua atuação adstrita aos limites deste. Ao contrário. Por exemplo, as empilhadeiras do setor de almoxarifado não ficam apenas dentro do setor de almoxarifado, pois retiram as matérias-primas deste e as conduzem para o ponto da linha de produção onde serão utilizadas. Impossível pensar um processo produtivo no qual não haja uma forma de se transportar as matérias-primas de seu lugar de armazenagem para o equipamento em que serão manufaturadas. Veja-se que, no caso em análise, as dimensões e peso das matérias-primas não permitem que estas sejam carregadas senão por equipamentos que comportem esta atividade. Esta característica não pode ser desprezada na análise de cada processo produtivo.

Portanto, tendo em vista a natureza da atuação das empilhadeiras que percorrem os mais diversos setores fabris na realização de seus misteres, parte considerável do óleo diesel, cujo crédito está sendo objeto de estorno pelo presente lançamento, na verdade, foi empregado no desempenho de atividades estritamente produtivas.

Voltando-se ao exemplo das empilhadeiras vinculadas ao almoxarifado, como visto, estas exercem importante papel no setor de fundição, alimentando os fornos com as matérias-primas necessárias a formação da liga metálica própria dos produtos da Impugnante. Tarefa que também pode ser executada por empilhadeiras do próprio setor de fundição, caso tal se faça necessário.

Assim, não é possível admitir-se a premissa utilizada na presente atuação, pois esta partiu do pressuposto de que as empilhadeiras vinculadas a expedição, almoxarifado, limpeza, manutenção, ferramental e tecnologia, tem o seu atividade limitada a estes setores. Essa premissa não traduz a realidade dos fatos, pois a maioria das empilhadeiras da Impugnante executa tarefas no setor em que ocorre o processo de industrialização (transformação) propriamente dito, sendo que esta situação apenas não se configura no caso do setor de manutenção.

Importante destacar que o Fisco se manifesta às fls. 174/176 afirmando que o Auto de Infração refere-se ao aproveitamento indevido de crédito de ICMS relativo a entrada de óleo diesel utilizado nas empilhadeiras empregadas em linhas marginais a produção e que, originalmente, foram glosados os créditos oriundos da aquisição de óleo diesel utilizado nas empilhadeiras dos setores por ele considerados não produtivos da empresa, quais sejam, expedição, almoxarifado, limpeza, manutenção, ferramental e tecnologia, pois nestes o combustível não seria consumido no curso da industrialização nem integraria o produto final como elemento indispensável a sua composição.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Contudo, o próprio Fisco, ao analisar a peça impugnatória verificou da documentação que compõe os autos que à ora Impugnante assistiria razão em parte de sua defesa, acatando parcialmente os argumentos da Defendente e procedendo a exclusão dos valores relativos aos créditos estornados nos setores "Ferramental" e "Tecnologia" por entender que os mesmos fazem parte do setor produtivo da Impugnante. Nesse sentido, procedeu-se a reformulação do lançamento.

Em relação aos demais créditos de óleo diesel, tem-se que o aproveitamento de créditos do ICMS estabelecido no art. 155, § 2º, inciso XII, alínea "c" da Constituição Federal, encontra-se disciplinado, como regra geral, no art. 20 da Lei Complementar n.º 87/96 que assim determina:

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

§ 2º Salvo prova em contrário, presumem-se alheios à atividade do estabelecimento os veículos de transporte pessoal.

§ 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;

II - para comercialização ou prestação de serviço, quando a saída ou a prestação subsequente não forem tributadas ou estiverem isentas do imposto, exceto as destinadas ao exterior.

§ 4º Deliberação dos Estados, na forma do art. 28, poderá dispor que não se aplique, no todo ou em parte, a vedação prevista no parágrafo anterior.

§ 5º Para efeito do disposto no caput deste artigo, relativamente aos créditos decorrentes de entrada de mercadorias no estabelecimento destinadas ao ativo permanente, deverá ser observado:

.....

§ 6º Operações tributadas, posteriores a saídas de que trata o § 3º, dão ao estabelecimento que as

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Assim, como pode ser visto na legislação complementar acima transcrita, a única vedação textual trazida pela norma é quanto aos veículos de transporte pessoal, até mesmo porque, a Lei Complementar n.º 87/96 permite o aproveitamento do crédito do material denominado de uso e consumo, mas determina que tal direito só poderá ser exercido a partir de 1º de janeiro de 2011.

Na esteira da Lei Complementar n.º 87/96, o Estado de Minas Gerais disciplinou o aproveitamento de créditos de ICMS estabelecendo, no art. 31 da Lei n.º 6.763/75, as hipóteses em que não será aproveitado o crédito, a saber:

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

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

II - o imposto relativo à operação ou à prestação, quando a operação ou a prestação subseqüente, com a mesma mercadoria ou com outra dela resultante, inclusive a utilizada na produção, na geração ou na extração, estiverem beneficiadas por isenção ou não-incidência, exceto, observado o disposto no § 3º do artigo 32, quando destinada a exportação para o exterior;

III - o imposto relativo à entrada de bem ou ao recebimento de serviço alheios à atividade do estabelecimento.

§ 1º - Salvo determinação em contrário da legislação tributária, quando a operação ou a prestação subseqüente estiver beneficiada com redução da base de cálculo, o crédito será proporcional à base de cálculo adotada.

§ 2º - Salvo prova em contrário, presumem-se alheio à atividade do estabelecimento o veículo de transporte pessoal.

§ 3º - Em cada período de apuração do imposto, não será admitido o abatimento de que trata a alínea "a" do item 4 do § 5º do art. 29, na proporção das operações e prestações isentas, não tributadas ou com base de cálculo reduzida em relação ao total das operações e prestações, conforme dispuser o regulamento.

§ 4º - Após o quadragésimo oitavo período de apuração do imposto, contado a partir daquele em que tenha ocorrido a entrada do bem destinado ao

ativo permanente, também não será admitido o abatimento, a título de crédito, da eventual diferença entre o valor total do imposto incidente na operação relativa à entrada do bem e o somatório dos valores efetivamente lançados como crédito nos respectivos períodos de apuração.

Como pode ser visto das normas transcritas, a Lei n.º 6.763/75 também não tratou diretamente da conceituação dos materiais alheios à atividade do estabelecimento para fins de aproveitamento de crédito.

Já o Regulamento do ICMS cuida da questão do aproveitamento de créditos do ICMS, dentre outros, no art. 66, assim determinando:

**CAPÍTULO II**

**Do Crédito do Imposto**

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

I - ao serviço de transporte ou de comunicação prestado ao tomador, observado o disposto no § 2º deste artigo;

II - à entrada de bem destinado ao ativo permanente do estabelecimento, observado o disposto nos §§ 3º, 5º e 6º deste artigo;

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

IV - às mercadorias, inclusive material de embalagem, adquiridas ou recebidas no período para comercialização;

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

.....

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

.....

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Portanto, o Regulamento do ICMS já define mais estreitamente qual é o produto intermediário que enseja direito a crédito do ICMS explicitando que é aquele adquirido para emprego diretamente no processo de produção, extração, industrialização.

É exatamente neste conceito que se insere o óleo diesel utilizado nas empilhadeiras da Impugnante, à exceção daquelas que trabalham no setor de manutenção.

A Instrução Normativa SLT 01/86, segundo a qual, produto intermediário é aquele que, empregado diretamente no processo de industrialização, integra-se ao novo produto, e também o que, embora não se integrando ao novo produto, é consumido imediata e integralmente no curso da industrialização define como consumido diretamente no processo de industrialização, o produto individualizado, quando sua participação se der num ponto qualquer da linha de produção e na qual o produto tiver o caráter de indiscutível essencialidade na obtenção do novo produto.

Define, ainda, como produto intermediário, aquele que desde o início de sua utilização na linha de produção, vai-se consumindo ou desgastando, contínua, gradativa e progressivamente, até resultar acabado, esgotado ou inutilizado, por força do cumprimento de sua finalidade específica, sem comportar recuperação de seu todo ou de seus elementos.

Pela própria natureza do óleo diesel utilizado nas empilhadeiras da Impugnante, à exceção daquelas que trabalham no setor de manutenção, percebe-se, nitidamente que o mesmo se enquadra até mesmo nessa definição da Instrução Normativa SLT n.º 01/86.

A decisão do Tribunal de Justiça nos Embargos Infringentes na Apelação Cível 20.184/4 de 22 de agosto de 1991, já aquela época à luz da vigência de outro Regulamento, teve parecer contrário do Relator e do primeiro Vogal, que pronunciaram:

“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 CUMUTATIVIDADE.

(...)

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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.”

O processo produtivo da Impugnante, conforme demonstrado nos documentos anexados aos autos, apenas encerra-se com a saída da mercadoria de seu estabelecimento industrial.

Não seria possível admitir-se outro conceito para o processo produtivo, ainda no caso do imposto estadual, visto que é exatamente a operação de circulação de mercadoria que se constitui em fato gerador do ICMS.

Assim, também o óleo diesel está inserido no processo produtivo, tal qual qualquer outro combustível utilizado nas máquinas e equipamentos, ou seja, como agente capaz de propiciar o funcionamento de um equipamento que está em contato imediato e direto com a matéria-prima e o produto.

Nesta condição óleo diesel utilizado nas empilhadeiras da Impugnante, à exceção daquelas que trabalham no setor de manutenção, embora não se integre ao novo produto, é consumido imediata e integralmente no curso de sua industrialização, sendo, assim, passível de creditamento pela Impugnante em sua escrita fiscal.

Adêmiais, deve ser garantido à Impugnante em relação ao óleo diesel utilizado nas empilhadeiras do setor de manutenção o crédito na proporção das exportações considerando as entradas no estabelecimento da Impugnante até 13 de agosto de 2007.

Nem se deve dizer aqui que tal crédito estaria vedado pelo Decreto nº 45.388/10, publicado em 03 de junho de 2010 que *“Dispõe sobre o pagamento do crédito tributário, com dispensa ou redução de multas e juros, decorrente de estorno de crédito de ICMS relativo à entrada de bem de uso ou consumo aplicado no processo produtivo de produto industrializado, inclusive semielaborado, destinado à exportação, ou à entrada de insumos empregados no transporte do referido produto em veículo próprio”*.

Assim estabelece o Decreto n.º 45.338/10:

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

estorno, com dispensa ou redução de multas e juros.

.....  
Art. 5º Os créditos tributários poderão ser pagos:

I - de forma integral:

a) relativamente às entradas ocorridas até 13 de agosto de 2007 e escrituradas até 31 de agosto de 2009, sem multa ou juros;

..... (grifos não constam do original)

Pela norma acima, norma autônoma que não modificou, nem revogou, nem repristinou, nem retroagiu a vigência das normas sobre a matéria tratada no RICMS/02, mas a ele se iguala hierarquicamente como norma a ser obedecida pelos Contribuintes, pelo Fisco, poder-se-ia chegar a conclusão de que, mesmo antes de 13 de agosto de 2007, não poderiam ser apropriados, a título de crédito, os valores do ICMS relativos à entrada de bem de uso ou consumo aplicado no processo produtivo de produto industrializado, inclusive semi-elaborados, destinado à exportação.

Entretanto, esta norma é específica tratando claramente de uma situação extraordinária que se refere apenas ao pagamento de crédito tributário, com dispensa ou redução de multas e juros. Note-se que as regras trazidas pelo Decreto n.º 45.338/10 são aplicáveis somente àqueles contribuintes que optarem pela forma de pagamento por ele ditada e não podem ser extensivas aos demais.

Acrescente-se ainda que o Código Tributário Nacional assim estabelece em seu art. 100:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

..... (grifos não constam do original)

Com relação ao ICMS a Constituição Federal assim determina:

Art. 155:.....

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

.....  
b) acarretará a anulação do crédito devido nas operações anteriores;

.....  
X - não incidirá:

a) sobre operações que destinem ao exterior produtos industrializados, excluídos os semi-elaborados definidos em lei complementar; (redação anterior à Emenda Constitucional n.º 42/03)

.....  
XII - cabe à lei complementar:

.....  
e) excluir da incidência do imposto, nas operações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X,a;

f) prever casos de manutenção do crédito, relativamente a remessa para outro Estado e exportação para o exterior, serviços e mercadorias;

.....(grifos não constam do original e foram apostos em face do raciocínio desenvolvido)

Como pode ser visto, a Constituição Federal de 1988 estabeleceu a regra geral em que, nos casos de isenção e não incidência, os créditos de ICMS relativos às entradas serão anulados.

Não concedeu o crédito de ICMS nas entradas de matéria-prima e produto intermediário no caso de exportação para o exterior, mas autorizou que essa concessão pudesse ser feita por lei complementar.

Partindo da necessidade de regulamentar o ICMS o Governo Federal fez aprovar a Lei Complementar n.º 87, de 13 de setembro de 1996, conhecida como Lei Kandir que, além de atender o objetivo original, foi utilizada como incentivo ao crescimento das exportações. Para isso desonerou do pagamento de ICMS as saídas para o exterior, não só para os produtos industrializados (que já estava prevista na Carta Magna), mas também para os semielaborados, produtos primários e de serviços. Além disto, também autorizou a manutenção de crédito de ICMS na entrada de matéria-prima e produto intermediário em todos os casos de exportação para o exterior.

Logo, a Lei Complementar n.º 87/96:

- ampliou aos semi-elaborados, produtos primários e serviços a isenção do pagamento de ICMS nas saídas para o exterior;

- autorizou o crédito de ICMS na entrada de mercadoria nos casos de exportação.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A possibilidade de apropriação de crédito de material de uso e consumo também foi prevista, mas, logo se percebeu a incapacidade das receitas dos Estados de suportarem tal ônus e o legislador vem adiando este direito.

A SEF/MG editou em 1986 a Instrução Normativa SLT n.º 01/86 que trata de conceitos de crédito de produto intermediário, que desde então, tem pautado toda a análise da Fiscalização nessa questão. Ali são tratados conceitos que são usados até hoje, mesmo após a Constituição Federal de 1988, Convênio n.º 66/88 e Lei Complementar n.º 87/96, por serem coerentes com esses diplomas legais.

A inovação veio com a lei complementar que estendeu a permissão de crédito de ICMS na entrada nas operações de exportação e foi regulamentada em Minas Gerais da seguinte forma no Regulamento do ICMS de 1996, com igual conteúdo no RICMS/02:

Art. 66 .....  
§ 1º - Também ensejará o aproveitamento sob a forma de crédito:  
.....  
3) o valor do imposto correspondente:  
3.1) às mercadorias adquiridas ou recebidas, a partir de 16 de setembro de 1996, para integração ou consumo em processo de produção de produtos industrializados, inclusive os semi-elaborados, destinados à exportação para o exterior;  
.....

Por sua vez, o Regulamento de 2002, ao tratar das possibilidades de utilização de crédito, assim pronunciou:

Art. 66 Observadas as demais disposições deste Título será abatido, sob a forma de crédito, do imposto incidente nas operações ou prestações realizadas no período, desde que a elas vinculado, o valor do ICMS correspondente:  
.....  
Efeitos de 15/12/2002 a 13/08/2007 - Redação original:  
VI - às mercadorias adquiridas ou recebidas para integração ou consumo em processo de produção de produtos industrializados, inclusive os semi-elaborados, destinados à exportação para o exterior;(grifou-se).  
.....

O item 3.1 do § 1º do art. 66 do RICMS/96 e o inciso VI do art. 66 do RICMS/02 acima transcritos tratam muito claramente da autorização do crédito de ICMS de matéria-prima, produto intermediário e material de consumo no processo de produção de produtos industrializados, inclusive os semielaborados, destinados à exportação.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Não há dúvida de que a Lei Complementar n.º 87/96 inovou ao assegurar a manutenção do crédito de ICMS para materiais de uso e consumo, principalmente aqueles relativo aos produtos destinados à exportação. Cumpre lembrar, entretanto que o objetivo primordial da Lei Complementar n.º 87/96 era, exatamente, incentivar as exportações desonerando-as.

Veja-se também que, apesar da Lei Complementar n.º 87/96 conter dispositivo que vem postergando o aproveitamento do crédito de material de uso e consumo como regra geral, trata separadamente do crédito de material de uso e consumo no caso das exportações sem fazer qualquer limite temporal, a saber:

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

I - o imposto não incidirá sobre operações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semielaborados, bem como sobre prestações de serviços para o exterior;

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

.....(grifos não constam do original e foram apostos em face do raciocínio desenvolvido)

Portanto, a análise criteriosa e integrada de toda a legislação de regência do tema só pode levar à conclusão de que o dispositivo acima transcrito do RICMS/96 que autoriza a manutenção do crédito de ICMS de matéria-prima, produto intermediário e material de uso e consumo no caso de exportação para os produtos industrializados e os semielaborados está em perfeita consonância com a regra da lei complementar.

Vale lembrar que a expressão usada no item 3.1 do art. 66 (“*para integração ou consumo em processo de produção de produtos industrializados*”) repete a redação usada na Lei Complementar n.º 87/96 que trata desse crédito (art. 20, § 3º, inciso I e art. 32, inciso II) e já havia sido usada no RICMS/91 ao se referir a operações internas e interestaduais.

Sendo assim, não procede a interpretação de que em virtude do disposto no item 3.1 acima transcrito estaria sendo antecipada a vigência do dispositivo geral que abriga o material de uso e consumo. O direito ao crédito de material de uso e consumo está, como regra geral, de forma inequívoca, adiado. E tal regramento está claro na Lei Complementar n.º 87/96.

No entanto, a integração ou consumo de que trata o § 3º, art. 32 da Lei n.º 6.763/75 e de que tratava o revogado inciso VI, art. 66 do RICMS/02, passíveis de ensejar o creditamento de ICMS relativamente às operações para o exterior, restringem-se às matérias-primas, produtos intermediários e materiais de uso e consumo utilizados na produção de mercadorias destinadas à exportação, constituindo-se exceção à regra geral.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Existia um mandamento no art. 70, inciso III do RICMS/96 que continha um comando que já foi objeto de exclusão pela SEF pelo Decreto nº 44.596/07, a saber:

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

.....  
III - se tratar de entrada, até 31 de dezembro de 2002, de bens destinados a uso ou consumo do estabelecimento, excetuada a hipótese prevista no item 3 do § 1º do artigo 66;  
.....

Este dispositivo foi aposto no Regulamento para deixar ainda mais clara a existência de duas situações, quais sejam:

- uma regra geral: vedação ao aproveitamento de crédito de bens destinados a uso e consumo;
- uma regra específica: autorização do aproveitamento de crédito de bens destinados a uso e consumo empregados na produção de mercadorias destinadas à exportação.

Assim, mais uma vez o legislador regulamentar, em estrito cumprimento da regra estabelecida na Lei Complementar n.º 87/96, deixa clara a autorização ao aproveitamento do crédito de material de uso e consumo.

Pelo que consta da legislação, à época dos fatos geradores, resta cristalina a intenção da norma em tratar os exportadores de forma distinta dos demais contribuintes para efeito de crédito do imposto. Este entendimento está, inclusive, em consonância com as normas federais, uma vez que a Lei Complementar n.º 87/96 veio, exatamente, com o intuito de desoneração das exportações. Portanto, a norma mineira não estava sozinha, mas total e adequadamente inserida em um contexto maior.

Não é possível e nem plausível dentro da melhor técnica de interpretação afirmar que os dois dispositivos que tratavam separadamente exportadores e não exportadores possuíam igual conteúdo.

É evidente o tratamento diferenciado ao estabelecimento exportador, buscando a interpretação finalística da Lei Complementar n.º 87/96, que traz em seu bojo a desoneração da exportação.

Neste sentido, a norma regulamentar mineira concedeu diversos créditos aos exportadores, que são ainda admitidos aos estabelecimentos com foco exclusivamente nacional.

Desta forma, a interpretação sistêmica da legislação tributária, conduz à possibilidade de aproveitamento do crédito pelos exportadores e, respeitadas as limitações inerentes ao julgamento administrativo da matéria, deve ser assegurado o aproveitamento do crédito nos presentes autos na proporção da exportação, pois o período tratado antecede à alteração do Regulamento do ICMS ocorrida em agosto de 2007.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por derradeiro, destaque-se que o disposto no inciso I do Decreto n.º 45.338/10, é norma que busca incentivar o pagamento integral dos créditos tributários relativamente às entradas ocorridas até 13 de agosto de 2007 e escrituradas até 31 de agosto de 2009 (sem multa ou juros) ou relativamente às entradas ocorridas após 13 de agosto de 2007 e escrituradas até 31 de dezembro de 2009, com redução de 95% (noventa e cinco por cento) das multas e dos juros. Sendo que o inciso II do mesmo Decreto, que estabelece normas de redução para o pagamento até cinco parcelas, não faz a mesma distinção feita no inciso I relativamente à data das entradas em questão. Logo, também não devendo ser utilizado como fundamento para justificar mudança de critério interpretativo pela SEF/MG no período anterior e posterior a 13 de agosto de 2007.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento para manter apenas as exigências relativas ao óleo diesel utilizado nas empilhadeiras do setor de "Manutenção" sendo que, nesta situação, deve ser admitido o crédito na proporção das exportações considerando as entradas no estabelecimento da Impugnante até 13/08/07. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Otto Carvalho Pessoa de Mendonça e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. José Roberto de Castro. Participaram do julgamento, além da signatária, os Conselheiros Raimundo Francisco da Silva (Revisor), Carlos Alberto Moreira Alves e Marco Túlio da Silva.

**Sala das Sessões, 17 de junho de 2011.**

**Luciana Mundim de Mattos Paixão**  
**Presidente / Relatora**