

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 4.032/13/CE Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000171017-68  
Recurso de Revisão: 40.060132534-54  
Recorrente: Companhia Ferroligas Minas Gerais - Minasligas  
IE: 512226026.00-41  
Recorrida: Fazenda Pública Estadual  
Proc. S. Passivo: Daniel Barros Guazzelli/Outro(s)  
Origem: DF/Montes Claros

**EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - MATERIAL DE USO E CONSUMO -** Constatado aproveitamento indevido de créditos de ICMS provenientes de aquisições de materiais destinados ao uso ou consumo do estabelecimento, os quais não se caracterizam como produtos intermediários, nos termos do art. 66, inciso V da Parte Geral do RICMS/02. Exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6763/75. Infração caracterizada nos termos do art. 70, inciso III da Parte Geral do RICMS/02. Crédito tributário reformulado pelo Fisco. Excluídas, pela Câmara *a quo*, as multas e juros até 13/08/07, na proporção das exportações em relação às saídas totais dos estabelecimentos, voltando a incidir os juros a partir de 14/08/07. Excluídas, ainda, as exigências relativas aos produtos “etiqueta e tinta ribon”. Reformada a decisão recorrida.

**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 interestaduais de mercadorias destinadas a uso e consumo, nos termos do art. 6º, inciso II e art. 12, § 2º, ambos da Lei nº 6.763/75, e art. 42, § 1º do RICMS/02. Exigências de ICMS e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75. Crédito tributário reformulado pelo Fisco. Excluídas, pela Câmara *a quo*, as multas e juros até 13/08/07, na proporção das exportações em relação às saídas totais dos estabelecimentos, voltando a incidir os juros a partir de 14/08/07. Excluídas, ainda, as exigências relativas aos produtos “etiqueta e tinta ribon”. Reformada a decisão recorrida.

Recurso de Revisão conhecido à unanimidade e parcialmente provido pelo voto de qualidade.

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a constatação das seguintes irregularidades:

- recolhimento a menor de ICMS constatado mediante auditoria fiscal e recomposição da conta gráfica, no período de 01/01/06 a 31/12/10, em decorrência do

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

aproveitamento do crédito de ICMS destacado em notas fiscais referentes à aquisição de material de uso e consumo do estabelecimento. Exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.

- falta de recolhimento do ICMS relativo à diferença de alíquotas, não recolhido por ocasião das entradas referidas na irregularidade anterior, quando tais aquisições deram-se a partir de outra Unidade da Federação. Exigências de ICMS e multa de revalidação.

A decisão consubstanciada no Acórdão nº 20.533/12/3ª pelo voto de qualidade, excluiu as multas e juros até 13/08/07 na proporção das exportações em relação às saídas totais do estabelecimento, voltando a incidir os juros a partir de 14/08/07.

Inconformada, a Recorrente interpõe, tempestivamente, por intermédio de procurador regularmente constituído, o Recurso de Revisão de fls. 469/484 acompanhado dos documentos de fls. 486/833, requerendo, ao final, o seu provimento.

A Câmara Especial exara o despacho interlocutório de fls. 836, o qual é cumprido pela Recorrente (fls. 839/1454). O Fisco manifesta-se a respeito (fls. 1456/1459).

---

### ***DECISÃO***

#### **Da Preliminar**

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

#### **Do Mérito**

Considerando que a fundamentação do Acórdão recorrido não se contrapõe em sua maior parte à decisão ora tomada por esta Câmara Especial e, por consequência, vai ao encontro das discussões alinhavadas nesta sessão de julgamento, transcreve-se parte daquela decisão, exceto no que se refere às exigências referentes aos produtos etiqueta e tinta ribon, uma vez que em relação a esses produtos adotou-se entendimento divergente do Acórdão recorrido, conforme a seguir.

A Recorrente aduz que os créditos referentes ao período de janeiro a julho/06 já estão alcançados pela decadência, visto que o ICMS é tributo sujeito ao lançamento por homologação e que recolheu o imposto nas competências 01/06 a 07/06, e que, assim, a tese fiscal de que o valor exigido no Auto de Infração não foi objeto de homologação justamente porque ele não foi pago significa, pura e simplesmente, a revogação do § 4º do art. 150 do CTN, que não teria então aplicabilidade.

Entretanto, com relação à decadência, no Conselho de Contribuintes de Minas Gerais - CC/MG, o entendimento que tem prevalecido é o de que, mesmo que ocorra o pagamento antecipado, caso esse seja insuficiente, o termo inicial da

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

decadência, para lançar de ofício eventual parcela do tributo que não foi recolhida, é determinado pela incidência do art. 173, inciso I do CTN, a exemplo do Acórdão nº 3.571/10/CE de 09/07/10.

Portanto, no caso dos autos, para efeito de aplicação do dispositivo supramencionado, relativamente às infrações menos recentes, o termo inicial do prazo decadencial é 01/01/07, ou seja, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, podendo o Fisco realizar o lançamento até 31/12/11.

Conforme fls. 4 dos autos, a Autuada foi intimada do lançamento em 30/08/11, portanto, antes de se operar a decadência, nos termos do art. 173, inciso I do CTN.

No que tange ao mérito propriamente dito, a autuação versa sobre a constatação de recolhimento a menor de ICMS apurado em auditoria fiscal, mediante recomposição da conta gráfica, no período de 01/01/06 a 31/12/10, em função do aproveitamento do crédito de ICMS destacado em notas fiscais referentes à aquisição de material de uso e consumo, e também da falta do recolhimento do ICMS relativo à diferença de alíquotas, não recolhido por ocasião dessas entradas, quando essas aquisições se deram a partir de outra Unidade da Federação.

Apesar de a Recorrente não questionar diretamente as exigências referentes ao diferencial de alíquotas, impõe-se registrar que ela encontra suporte no art. 12, § 2º da Lei nº 6.763/75:

Art. 12. As alíquotas do imposto, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, são:

(...)

§ 2º Na hipótese de operação ou de prestação interestadual que tenha destinado mercadoria ou serviço a contribuinte domiciliado neste Estado, na condição de consumidor ou usuário final, fica este obrigado a recolher o imposto resultante da aplicação da diferença entre a alíquota interna e a interestadual que houver incidido sobre aquela operação ou prestação.

Já com relação ao estorno dos créditos, entende-se que, no presente trabalho, além de avaliar a data em que ocorreram as aquisições, necessário diferenciar quais mercadorias seriam classificadas como material de uso e consumo, produtos intermediários ou como material de embalagem.

### **Tinta Ribon e etiqueta:**

O Fisco afirma tratar-se de itens que são alocados aos big bag sem ser integrante destes, que as etiquetas, que são preenchidas com a tinta ribon, são “enfiaadas” dentro de um invólucro de plástico que é afixado na área externa do bag.

Afirma que é necessário que seja intrínseco à embalagem “compor” ou “proteger” e “assegurar a resistência” da embalagem em si mesma, e que, notadamente,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

não é o caso da Tinta Ribon e da Etiqueta, nos termos em que esta se apresenta na Autuada.

A Recorrente, por sua vez, afirma e demonstra nos autos, que a etiqueta preenchida com tinta Ribon é afixada no big bag para identificar o tipo de produto siderúrgico colocado dentro dele, a granulometria, e que, nessas condições, a etiqueta integra o conceito de embalagem para efeito de creditamento de ICMS, nos termos da legislação vigente.

Inicialmente, veja-se o RICMS/02, art. 66, incisos IV e V, acerca do material de embalagem:

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:

(...)

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:

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

A Consulta de Contribuintes nº 089/04, atualmente, reformulada, de certa forma, relaciona-se com o tema, no que diz respeito às aquisições de etiquetas, adesivos e colas destinadas à rotulagem das embalagens do café solúvel, destinadas a dar informações sobre o produto:

CONSULTA Nº 089/2004 (redação original)

CRÉDITO DE ICMS - ETIQUETA - EMBALAGEM - EXPORTAÇÃO - Será abatido, sob a forma de crédito, do imposto incidente nas operações ou nas prestações realizadas no período, desde que a elas vinculado, o valor do ICMS correspondente às mercadorias adquiridas ou recebidas para integração ou consumo na produção de produtos industrializados, inclusive os semi-elaborados, destinados à exportação para o exterior (artigo 66, inciso VI, Parte Geral, RICMS/2002).

EXPOSIÇÃO:

A Consulente, empresa dedicada à comercialização de café cru em grãos e industrialização de café solúvel, informa que emite notas fiscais para comprovar suas operações, apurando o imposto pelo sistema de débito/crédito.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Relata que industrializa café solúvel através de terceirização, remetendo matéria-prima, material de embalagem e produtos intermediários a uma empresa que realiza a industrialização por encomenda. E dentre os diversos produtos adquiridos e que, posteriormente, são remetidos para industrialização existem produtos utilizados para a colagem dos rótulos do café solúvel nas latas, nos vidros e também nas caixas usadas para embalar o produto final. Quais sejam: Cola V-205 - NCM 3506.99.00; Euromelt - NCM 3506.91.10; Adesivo A 93K5 - NCM 3506.91.90 e Etiqueta adesiva - NCM 4821.10.00.

(...)

CONSULTA:

(...)

2 - Caso afirmativo, poderá se creditar do imposto relativo às aquisições de etiquetas, adesivos e colas destinados à rotulagem das embalagens do café solúvel?

3 - Poderá se creditar do imposto relativo às aquisições de material de embalagem utilizado para acondicionar o café destinado à exportação, conforme exposto acima?

RESPOSTA:

(...)

Entretanto, caso se trate da hipótese em que o café solúvel é destinado ao mercado interno e a etiqueta é utilizada para aposição do preço na mercadoria, a mesma é considerada material de uso e consumo, bem como os adesivos e colas, não ensejando a apropriação do ICMS correspondente à sua aquisição, a título de crédito.

Todavia, se a etiqueta é empregada para dar as informações sobre o produto, caracteriza-se como material para embalagem, assim como o saco de juta de 60 Kg - NCM 6305.10.00, ensejando direito ao aproveitamento do imposto como crédito, conforme disposição contida no inciso V do artigo 66, Parte Geral do RICMS/2002.

CONSULTA Nº 089/2004(após a reformulação)

ICMS - CRÉDITO - USO E CONSUMO - Bens destinados a uso ou consumo do estabelecimento não ensejam aproveitamento de crédito de ICMS até o prazo previsto no art. 33, inciso I da Lei Complementar nº 87/96, ainda que relacionados a operações de exportação de mercadorias.

(...)

EXPOSIÇÃO:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Consulente, empresa dedicada à comercialização de café cru em grãos e industrialização de café solúvel, informa que emite notas fiscais para comprovar suas operações, apurando o imposto pelo sistema de débito/crédito.

Relata que industrializa café solúvel através de terceirização, remetendo matéria-prima, material de embalagem e produtos intermediários a uma empresa que realiza a industrialização por encomenda. E dentre os diversos produtos adquiridos e que, posteriormente, são remetidos para industrialização existem produtos utilizados para a colagem dos rótulos do café solúvel nas latas, nos vidros e também nas caixas usadas para embalar o produto final. Quais sejam: Cola V-205 - NCM 3506.99.00; Euromelt - NCM 3506.91.10; Adesivo A 93K5 - NCM 3506.91.90 e Etiqueta adesiva - NCM 4821.10.00.

(...)

CONSULTA:

(...)

2 - Caso afirmativo, poderá se creditar do imposto relativo às aquisições de etiquetas, adesivos e colas destinados à rotulagem das embalagens do café solúvel?

3 - Poderá se creditar do imposto relativo às aquisições de material de embalagem utilizado para acondicionar o café destinado à exportação, conforme exposto acima?

RESPOSTA:

(...)

Nesse sentido, caso a etiqueta seja utilizada para aposição do preço na mercadoria, a mesma é considerada material de uso e consumo, bem como os adesivos e as colas, não ensejando a apropriação do ICMS correspondente à sua aquisição, a título de crédito.

Todavia, se a **etiqueta for empregada para dar informação sobre o produto, caracteriza-se como material para embalagem**, ensejando direito ao aproveitamento do imposto como crédito, conforme disposição contida no inciso V do art. 66, Parte Geral do RICMS/2002.

Entende-se que tanto as etiquetas, como a Tinta Ribon que as preenche, compõe a embalagem uma vez que é utilizada para identificar o tipo de produto, sendo assim, nos termos da alínea a do inciso V do art. 66 do RICMS/02, atendem os requisitos da legislação para fins de serem classificadas como material de embalagem.

Dessa forma, em relação a esses itens, razão cabe à Recorrente que tem direito de abater do imposto incidente nas operações realizadas no período, sob a forma de crédito, o valor do ICMS correspondente às aquisições de Tinta Ribon e à Etiqueta.

**Cola Pangofol e Catalizador Harter:**

Pelas informações constantes dos autos, tais produtos se prestam a unir as duas pontas das correias transportadoras.

A Recorrente defende que a cola Pangofol e o catalizador Harter incorporam-se à correia transportadora e sofrem o mesmo desgaste a que ela está sujeita, e que cola agregada à correia, correia é.

Já o Fisco, inicialmente, afirma às fls. 11 que são produtos utilizados nos remendos processados em correias transportadoras, que as correias em si têm contato com o produto, mas a cola e o catalizador são meros instrumentos de reparo que não se desgastam, que a correia é que se desgasta, a qual não teria condições de uso não fosse o reparo feito com a utilização da cola e do catalizador, e informa que no Anexo III às fls. 164/166, encontra-se foto de uma correia reparada com uso destes produtos.

Afirma às fls. 416 que a necessidade desses produtos é similar à de um parafuso que ao se soltar impõe que outro o substitua e sua falta pode fazer com que uma peça ou equipamento inteiro possa ficar sem operar, mas se este parafuso não tiver contato direto com o produto na linha principal de produção, e mais que isto, se ele não se desgastar, de forma individualizada, em função do contato com o produto, não há que se falar em crédito.

Explica que não se trata de querer ou não querer, é a inteligência da norma que impõe esta limitação, que isto não inibe a sua importância, apenas não se trata de produto intermediário tal como conceituado pela legislação tributária.

Conclui afirmando que a cola e o catalizador não vão se desgastar de forma individualizada a ponto de terem que ser substituídos, que mesmo que a correia volte a se arrebentar, não foi pelo desgaste da cola e do catalizador, mas da própria correia.

Inicialmente, conforme informado pelo Fisco e pela Autuada, a correia transportadora tem contato com o produto que se industrializa, e se desgasta.

A correia transportadora, atendidas as demais condições da legislação, poderia ser abrangida pela regra do inciso V da IN 01/86:

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Dessa forma, a correia se enquadraria no conceito de produto intermediário.

Já, no que se refere à cola e ao catalizador, que é o ponto de discussão neste PTA, entende-se que, conforme apontado pelo Fisco, trata-se de material de uso e consumo.

A cola e o catalizador não têm atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção. Em outras palavras, a cola e o catalizador não têm ação particularizada inerente ao processo industrial, visto que sua função é de fazer a junção das duas pontas da correia. Essa sim teria a atuação particularizada, essencial e específica dentro da linha de produção, inerente ao processo industrial, qual seja, a de transportar a matéria prima.

Por fim, pelas informações trazidas aos autos, vê-se que ainda que com o desenrolar do processo e o passar do tempo, a cola e o catalizador que uniram as pontas de uma correia específica, não perdem suas dimensões ou características originais, de forma que fosse exigido, por conseguinte, a sua substituição periódica em razão de sua inutilização ou exaurimento.

### **Pallets, folhas de papelão duplo, lona plástica e bobina de filme tubular:**

A Recorrente alega, em síntese, que os pallets compõem o produto vendido, que recolhe o ICMS sobre o valor total e que, assim, acaba pagando ICMS também sobre o pallet;

Com relação ao papelão duplo, lona plástica e bobina de filme tubular, a Impugnante defende que há hipóteses em que o produto vendido exige um reforço nos big bags para aumentar a proteção e resistência destes.

Já o Fisco, em síntese, esclarece que o pallet não é parte do produto, mas um estrado que se usa para proteger a carga durante o seu transporte, e que o mesmo raciocínio se aplica às Folhas de Papelão Duplo, à Lona Plástica e à Bobina de Filme Tubular.

Quanto à alegação de tais itens comporem o preço de venda, defende o Fisco que todos os gastos compõem o preço de venda e não apenas os custos dos produtos e que, além destes, os gastos com propaganda, os tributos, o lucro e, até mesmo as estimativas de perdas.

Nesse caso, assiste razão ao Fisco visto que, pelas informações trazidas aos autos, esses itens são usados no transporte dos produtos e não se enquadram no conceito de material de embalagem.

A Autuada exhibe às fls. 125 do PTA, parte do Acórdão nº 18.612/08/3ª do CC/MG, para sustentar sua tese de defesa, mas expõe apenas a parte que julga lhe ser favorável.

Entretanto, a situação tratada no referido acórdão é distinta da constante do presente PTA, conforme trecho do acórdão abaixo transcrito:

*“Não procede a alegação da Autuada de que a embalagem para o seu produto teria como única finalidade o transporte do produto, não alterando qualquer característica do mesmo. A análise da relação de produtos comercializados pela Impugnante, constante do Anexo IV do Auto Infração (fls. 298), demonstra que a embalagem da água mineral compõe o produto e é vendida juntamente com o mesmo, como por exemplo, os copos de 200 ml e as garrafas e garrações PET e PP nos diversos volumes comercializados.*

*Saliente-se que as embalagens que têm a finalidade de transporte destes produtos são apenas as caixas de papelão para os copos e os fardos em filme plástico para os produtos em garrafas.”*

Portanto, notoriamente distintas as situações das garrafas de água mineral objetos daquele PTA e a de Pallets, folhas de papelão duplo, lona plástica e bobina de filme tubular.

Da mesma forma, a Autuada exibe também, às fls. 125 do PTA, parte do voto vencido relativo ao Acórdão nº 19.797/10/3ª do CC/MG, novamente, apenas a parte que entende lhe ser favorável.

Observa-se que a decisão, nesse último acórdão citado, manteve a glosa dos créditos referentes ao produto gás amônia, exatamente por não atender aos requisitos da legislação necessários para que se pudesse creditar do imposto.

Veja-se a parte do acórdão pertinente ao assunto:

*“De modo diverso, o produto “Amônia” (gás refrigerante para sistema de refrigeração na industrialização do produto - pasteurização e esterilização – ver fls. 15), embora seja essencial na linha de produção, não se caracteriza como produto intermediário e sim como material de uso e consumo, nos termos da Instrução Normativa nº 01/86, uma vez que não se integra ao novo produto e não se consome, imediata e integralmente, no curso da industrialização.*

*Importante destacar que a função desse produto, conforme destacado pela Impugnante na sua peça de defesa às fls. 454/455, se assemelha ao gás utilizado em refrigeradores (geladeira) de uso doméstico.*

*Assim, os aspectos de imprescindibilidade, essencialidade e indispensabilidade, arguidos em sede de Impugnação, não são critérios previstos na legislação para legitimar aproveitamento de crédito desse produto.”*

Portanto, pelas informações trazidas nos autos, conclui-se que Pallets, folhas de papelão duplo, lona plástica e bobina de filme tubular, conforme imputado pelo Fisco, são materiais de uso e consumo.

Em resumo, considerando-se os aspectos fáticos e a legislação que rege a matéria, exceto em relação aos produtos etiqueta e tinta ribon, todos os demais itens constantes deste PTA são materiais de uso e consumo da Autuada.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Quanto à data de aquisição, a Recorrente defende que até 13/08/07, os bens de uso e consumo utilizados na industrialização de produtos exportados dão direito ao crédito do ICMS e que, como exerce atividade industrial e exporta, faz jus ao crédito de ICMS referente a tais bens, utilizados no processo fabril proporcionalmente às exportações que realizou até a referida data.

Conforme fls. 03 do presente PTA, o período em que ocorreram as irregularidades (aproveitamento indevido de créditos de ICMS provenientes de aquisições de materiais destinados ao uso ou consumo) é de 01/01/06 a 31/12/10.

Sobre o tema, destaca-se que a Superintendência de Tributação (SUTRI), Órgão responsável pela interpretação da legislação tributária no âmbito da Secretaria de Estado de Fazenda, sustentava, nas consultas respondidas, a distinção entre os créditos referentes à matéria prima e a produto intermediário daqueles relativos às mercadorias adquiridas para integração ou consumo em processo de produção de produtos industrializados. Confira-se:

Consulta de Contribuinte nº 89/04

CRÉDITO DE ICMS - ETIQUETA - EMBALAGEM -EXPORTAÇÃO - Será abatido, sob a forma de crédito, do imposto incidente nas operações ou nas prestações realizadas no período, desde que a elas vinculado, o valor do ICMS correspondente às mercadorias adquiridas ou recebidas para integração ou consumo na produção de produtos industrializados, inclusive os semi-elaborados, destinados à exportação para o exterior (artigo 66, inciso VI, Parte Geral, RICMS/02).

Consulta de Contribuinte nº 03/07

CRÉDITO DE ICMS - SAÍDAS PARA EXPORTAÇÃO - A aquisição ou recebimento de mercadoria para integração ou consumo em processo de industrialização de produtos destinados à exportação ensejará direito ao crédito do imposto na proporção das saídas para o exterior, conforme disposto no inciso VI do art. 66 do RICMS/02.

Posteriormente, com a edição do Decreto nº 44.596, de 13/08/07, que revogou as disposições dos incisos VI e VII do art. 66 e deu nova redação ao inciso III do art. 70, todos do RICMS/02, a SUTRI reformulou as Consultas de Contribuintes acima citadas, para dar novo entendimento à matéria, ou seja, de que não era permitida a apropriação de créditos referentes aos produtos de uso e consumo utilizados no processo industrial de produtos destinados à exportação.

Assim, pode-se afirmar que até 13/08/07, os créditos relativos aos produtos intermediários, matéria prima e embalagem eram integrais, enquanto aqueles relativos a material de uso e consumo eram proporcionais às exportações.

Com efeito, o RICMS/02, até 13/08/07, tratava da matéria no art. 66, com as seguintes disposições:

Art. 66. Observadas as demais disposições deste Título, será abatido, sob a forma de crédito, do

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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:

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

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

VI - 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;

VII - Efeitos de 15/12/2002 a 13/08/2007 - Redação original:

VII - aos insumos relativos ao transporte, adquiridos para emprego exclusivo em veículos próprios utilizados no transporte dos produtos a que se refere o inciso anterior, desde que efetuado diretamente pelo proprietário dos produtos;

(...).

Cabe mencionar, ainda, a redação do inciso III do art. 70 do RICMS/02, vigente no período de 01/01/07 a 13/08/07, dispositivo este que trata da vedação de crédito, o qual era mais que explícito ao prever vedação de créditos relacionada a materiais para uso ou consumo do estabelecimento:

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

III - se tratar de entrada, até 31 de dezembro de 2010, de bens destinados a uso ou a consumo do estabelecimento, excetuadas as hipóteses previstas nos incisos VI e VII do caput do artigo 66 deste Regulamento;

(Efeitos de 1º/01/2007 a 13/08/2007 - Redação dada pelo Dec. nº 44.596, de 13/08/07)

(...)

Infere-se, por conseguinte, que no período de vigência da norma, para as empresas industriais não exportadoras, o crédito do imposto se restringe às aquisições de matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem, acrescido da parcela relativa às entradas de bens do ativo imobilizado. Por outro lado, em se tratando de empresa exportadora, permite-se apropriação de créditos inerentes aos produtos de uso e consumo utilizados no processo industrial, antecipando a vigência do dispositivo geral que abriga o material de uso/consumo, previsto na Lei Complementar nº 87/96.

Cabe destacar que os incisos acima transcritos conviviam em harmonia legislativa com os outros dispositivos que tratavam do crédito do imposto, em relação à generalidade das operações dos estabelecimentos.

Desta forma, existindo diferença no seio do regulamento, é razoável o entendimento de que o material de uso/consumo mencionado não é o produto intermediário, caracterizando-se exatamente por aquele que não atende aos ditames da Instrução Normativa nº 01/86, mas que está vinculado ao processo produtivo.

Assim vinha decidindo o Conselho de Contribuintes até a edição do Decreto nº 45.388 de 02 de junho de 2010, que cessou quaisquer dúvidas que se pudesse ter acerca do entendimento que a SEF/MG pretendia que fosse dado ao tema. É que o art. 2º do referido decreto deixa clara a impossibilidade da apropriação do mencionado crédito ao determinar o estorno do crédito efetivado, a qualquer tempo, pelo contribuinte. Confira-se:

Decreto nº 45.338/10:

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

**Art. 2º O sujeito passivo que tenha apropriado, a qualquer tempo, a título de crédito, em sua escrita fiscal, o valor do ICMS relativo à entrada de bem de uso ou consumo aplicado no processo produtivo de produto industrializado, inclusive semielaborado, destinado à exportação deverá promover o respectivo estorno e**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

regularizar sua conta gráfica de ICMS. (grifou-se)

Art. 3º O disposto no art. 2º aplica-se também à entrada de insumos adquiridos a partir de 13 de agosto de 2007 para emprego em veículos próprios utilizados no transporte dos produtos destinados a exportação.

(...).

Deve-se destacar que a norma do Decreto nº 45.388, de 02 de junho de 2010, supratranscrita, tem a mesma hierarquia do RICMS/02, embora não tenha sido modificada, revogada, repristinada ou retroagida a vigência das normas sobre a matéria nele tratadas.

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

Não obstante, o Código Tributário Nacional (CTN) estabelece em seu art. 100, *in verbis*:

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.

Neste norte, considerando o entendimento do Órgão responsável pela interpretação da legislação tributária, dentro da estrutura da SEF/MG, a Superintendência de Tributação (SUTRI), sobre a matéria, no período anterior a 13/08/07, as alterações processadas na legislação em 13/08/07 e as disposições do Decreto nº 45.338/10, retromencionado, é possível concluir que os contribuintes foram levados a entender que o Estado permitia, até 13/08/07, a apropriação, a título de crédito, dos valores do ICMS relativos à entrada de bem de uso ou consumo aplicado no processo produtivo de produto industrializado destinado à exportação.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por estas razões, e com base no parágrafo único do art. 100, inciso III do CTN, correto excluir, no presente caso, os juros e as multas sobre as exigências relativas ao aproveitamento indevido de crédito relacionado às entradas de material de uso e consumo, utilizados no processo produtivo da Autuada ocorridas até 13/08/07, considerando a proporcionalidade das exportações realizadas, devendo, os juros, voltarem a incidir a partir de 14/08/07.

Por fim, saliente-se que, com relação às entradas de material de uso e consumo, ocorridas a partir de 14/08/2007, segue-se a sistemática normal dos trabalhos fiscais, com a glosa dos créditos e incidência de juros e multas normalmente.

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em conhecer do Recurso de Revisão. No mérito, pelo voto de qualidade, em dar-lhe provimento parcial para excluir as exigências relativas aos produtos etiqueta e tinta ribon. Vencidos, em parte, os Conselheiros Luciana Mundim de Mattos Paixão (Relatora), Antônio César Ribeiro e André Barros de Moura, que lhe davam provimento parcial para excluir, ainda, as exigências referentes aos pallets e ao ICMS no período anterior a 13/08/07, na proporção das exportações, nos termos do voto vencido, à exceção da decadência, e José Luiz Drumond, que lhe negava provimento, nos termos da decisão recorrida. Designado relator o Conselheiro Fernando Luiz Saldanha (Revisor). Pela Recorrente, sustentou oralmente o Dr. Daniel Barros Guazzelli e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Francisco de Assis Vasconcelos Barros. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros vencidos.

**Sala das Sessões, 22 de março de 2013.**

**Maria de Lourdes Medeiros  
Presidente**

**Fernando Luiz Saldanha  
Relator designado**

CLA