

Acórdão: 14.891/01/1.^a
Impugnação: 40.010103122-93
Impugnante: Cia. Industrial e Agrícola Oeste de Minas
Proc. Sujeito Passivo: Fábio Augusto Junqueira de Carvalho/Outros
PTA/AI: 01.000137315-71
Inscrição Estadual: 372.004053.0050
Origem: AF/Divinópolis
Rito: Ordinário

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO. Aproveitamento indevido de créditos de ICMS, por empresa agroindustrial, produtora de açúcar e álcool, relativos às aquisições de materiais de uso ou consumo e de bem alheio à atividade do estabelecimento. Excluídas as exigências fiscais relativas aos percentuais de óleo diesel empregados no corte da cana-de-açúcar e na irrigação dos canaviais.

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – CORREÇÃO MONETÁRIA. Aproveitamento indevido de crédito de ICMS, relativo à diferença entre o valor destacado em documento fiscal de aquisição de mercadoria e o mesmo valor, corrigido monetariamente, até a data do vencimento do imposto a recolher, mensalmente apurado. Correto o estorno do crédito efetuado pelo Fisco.

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – CORREÇÃO MONETÁRIA DE CRÉDITO EXTEMPORÂNEO. Aproveitamento extemporâneo de crédito de ICMS, nos termos do art. 3.º, da Lei Complementar 65/91, cuja eficácia havia sido cautelarmente suspensa pelo STF e, posteriormente, considerado constitucional, tornando legítimo o crédito apropriado, atualizado monetariamente até a data da publicação da decisão. Exigências fiscais parcialmente canceladas.

ALÍQUOTA DE ICMS – DIFERENCIAL – FALTA DE RECOLHIMENTO. Falta de recolhimento do ICMS, relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, nas aquisições de materiais de uso ou consumo e de bem alheio à atividade do estabelecimento Autuado. Exigências fiscais mantidas.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

Motivos da autuação:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

1 - Recolhimento a menor de ICMS, nos exercícios de 1.996 a 2.000, em decorrência de:

- apropriação indevida de créditos por aquisições de materiais de uso/consumo empregados em linha marginal de produção, sob pretexto de se caracterizarem produtos intermediários;
- apropriação de créditos extemporâneos corrigidos monetariamente, em março/96, relacionados com ICMS diferido vinculado a açúcar exportado, da competência dos exercícios de 1.993 e 1.994, face suspensão do art. 3º da LC 65/91 por cautelar deferida na ADIN 600-2;
- apropriação de correção monetária de créditos escriturais, em junho/96, relativos a mercadorias e serviços de transporte do período que se estende de junho/91 a outubro/95;

2 - Falta de recolhimento de ICMS/diferencial de alíquota, por aquisições interestaduais de materiais de uso/consumo.

DA IMPUGNAÇÃO

Inconformada com as exigências fiscais, a Autuada impugna tempestivamente o Auto de Infração (fls. 270/293), por intermédio de procurador regularmente constituído, comprovando recolhimento da compulsória taxa de expediente à fl. 325.

Afirma que:

- embora aplicável a IN 01/86, o Fisco não se encontra tecnicamente capacitado em termos de engenharia de produção para distinguir, entre os produtos consumidos no processo, quais não se enquadram no conceito de “intermediários”, sendo que sua defesa fundamenta-se em laudos de técnicos dos respectivos setores;
- os materiais, cujos créditos por aquisições foram glosados, enquadram-se perfeitamente nas definições de produtos intermediários presentes naquela Instrução normativa, donde a impropriedade da medida, a saber:
 - ⇒ **soda cáustica, sulfato de alumínio, barrilha e polifosfato dearbon** são adicionados imprescindivelmente à água para produção de vapor com as qualidades necessárias ao processo industrial, o qual atua na evaporação do caldo para centralização da sacarose, na lavagem do açúcar e sua secagem e, na produção de álcool, para separá-lo dos demais produtos em fermentação (transcreve, em seu favor, a Consulta 138/94-DLT/SRE);
 - ⇒ **eletrodos para solda** são utilizados para chapisco da camisa (lisa) da moenda, de modo a incluir-lhe aspereza e incrementar a capacidade de trituração, estando em contato direto com a cana, exigindo substituição periódica;
 - ⇒ **óleo diesel, óleos lubrificantes/hidráulicos, filtros para veículos e máquinas, pneus, câmaras de ar, protetores, manchões e lonas de freio** são insumos utilizados quando do preparo da terra, plantio da cana, irrigação, corte, carregamento e transporte, até porque sua atividade é de agro-indústria,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

tendo-lhe sido autorizado o crédito apenas pelo consumo de óleo diesel no preparo da terra e plantio da cana, porquanto tenha, por este, direito ao crédito integral, vez sua linha central de produção ir desde o preparo das mudas de cana até a obtenção do produto final (açúcar/álcool);

⇒ **estrutura metálica em chapa de aço** está em contato direto com a cana, servindo de depósito para a moenda; sua aquisição (1.997) antecede a IN 01/98, que define produtos alheios à atividade do estabelecimento;

⇒ **isolamento térmico** tem por finalidade isolar o vapor do contato com partículas externas, para evitar-se a contaminação, logo, indispensável ao processo produtivo;

- ainda que tais produtos não fossem intermediários, por força do princípio da não-cumulatividade, não poderiam ter o crédito glosado por aquisições, salvo nas hipóteses constitucionalmente excepcionadas, quais sejam a isenção e a não-incidência. Trata-se de regra auto-aplicável, sendo irrelevante que, em relação a tais produtos, a Lei Complementar 87 estabeleça prazo inicial de apropriação.
- Transcreve excertos doutrinários e conclui, pedindo cancelamento do Auto de Infração.

DA MANIFESTAÇÃO FISCAL

O Fisco, em manifestação de fls. 331/336, refuta as alegações da defesa.

Argumenta que:

- o trabalho fiscal foi precedido de esclarecimentos prestados pela Engenheira Química do próprio estabelecimento a respeito da função de cada um dos produtos no processo produtivo, caracterizando-se irrelevante o indigitado apontamento de que ao Fisco carece conhecimento técnico para enquadramento dos materiais consumidos como intermediários;
- o “vapor” não é mercadoria, logo, não é tributado, donde não ensejar crédito; glosou-se o crédito por aquisições de produtos químicos (soda cáustica, sulfato de alumínio, barrilha e polifosfato de arbon), considerados de uso e consumo, pois que empregados em linha marginal do processo produtivo, mais especificamente no tratamento de água da caldeira e na limpeza de evaporadores;
- a Consulta 138/94 não se aplica ao caso para os produtos acima, vez que o crédito segundo ela admitido vincula-se aos utilizados na fermentação do caldo, por cujas aquisições, neste PTA, manteve-se regularmente o crédito;
- já os eletrodos para solda, fazem parte direta na moagem e seu exaurimento se dá em função do equipamento, para aumentar a aspereza, e não em função direta da obtenção do produto final (açúcar e álcool), portanto, em linha marginal;
- óleo diesel, lubrificantes/hidráulicos, filtros para veículos e máquinas, câmaras de ar, protetores, manchões e lonas de freio classificam-se como materiais de uso/consumo, cujo creditamento por aquisições se dará apenas a partir de 2003,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

salvo, em relação a alguns itens, pelas empresas de transporte, admitindo-se, contudo, o do óleo diesel empregado no preparo da terra e no plantio da cana;

- estruturas metálicas em chapa de aço são materiais de construção e, por consequência, alheios à atividade do estabelecimento, nos termos da IN 01/98, consonante Lei Complementar 87/96; ademais, se em 55 meses houve só uma aquisição, não se presencia o caráter de substituição periódica;
- também o isolamento térmico tem emprego periférico no processo produtivo;
- no que tange ao argumento genérico, de que o direito ao crédito é uma decorrência natural do princípio da não-cumulatividade, não se pode esquecer que a compensação do imposto é matéria de normatização geral por lei complementar.
- Conclui, pedindo a manutenção integral do crédito.

A Auditoria Fiscal, em parecer de fls. 339/347, opina pela procedência parcial do Lançamento.

DECISÃO

O crédito tributário provém de duas vertentes: recolhimento a menor de ICMS, em decorrência de apropriação indevida de créditos e de não recolhimento do diferencial de alíquota.

Na primeira delas, a apropriação fez-se indevida, face legislação em vigor à época dos fatos, por duas razões, quais sejam: aquisições de material de uso/consumo/bens alheios à atividade do estabelecimento e correção monetária de créditos.

O não recolhimento do diferencial de alíquota está intimamente vinculado à apropriação dos créditos considerada indevida, quando de aquisições interestaduais. Não se questiona a exigência do diferencial em si. Será pertinente, contudo, se a correspondente glosa dos créditos for julgada correta.

A questão do creditamento indevido, em relação a uso/consumo e alheios, será tratada num segundo momento.

Há cuidar, de início, daquele concernente à correção monetária, que, na espécie, se afiguram de ordem dúplice: a primeira, relativa a créditos de ICMS diferido pago e vinculado a exportação de açúcar, no período de Nov/1993 a Out/94, não apropriados temporaneamente por força de Cautelar concedida pelo STF na ADIN 600-2, suspendendo a eficácia do art. 3º da LC 65/92; a segunda, relacionada simplesmente com correção mensal de créditos escriturais, de Junho/91 a Outubro de 95, vinculados a aquisição de mercadorias e utilização de serviços de transporte.

No que tange a vedação do crédito de correção monetária em qualquer dessas duas situações, a Impugnante não se manifestou, do que resulta admissão tácita da imputação fiscal e exigências correlatas.

Quanto à glosa dos créditos de correção monetária dessa segunda situação - correção mensal dos valores nominais dos créditos, no montante de R\$ 51.902,44,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

apurados à fl. 45, delinea-se plenamente correta, exatamente por falta de dispositivo na legislação mineira que a permitisse. Esse creditamento aconteceu no mês de junho de 1996.

O RICMS/91 (art. 145, caput) só autorizava o creditamento pelo valor nominal.

Entende-se que o crédito escritural tem simplesmente a finalidade de confrontar o débito, também escritural, para resultar em saldo credor ou devedor. Se devedor, consubstancia-se “imposto”, devendo ser recolhido em tempo certo, sob pena de multa e atualização monetária. Este o entendimento que vem sendo adotado pelo STF, conforme se verifica no RE-287.682-PR, de 23.11.2000 e no RE-286.284-SP, sendo Relator, em ambos, o Ministro Nelson Jobim.

Já com referência à glosa do creditamento de correção monetária dos créditos legítimos de ICMS diferido vinculados a açúcar exportado, muito embora a Impugnante tenha se calado, parece procedimento um pouco extravagante.

O contribuinte deixou de creditar-se do imposto diferido vinculado a exportações de açúcar, por que estas aconteciam ao amparo da não-incidência.

A Lei Complementar 65/91 assim dispunha:

“Art. 3.º - Não se exigirá a anulação do crédito relativo às entradas de mercadorias para utilização como matéria-prima, material secundário e material de embalagem, bem como o relativo ao fornecimento de energia e aos serviços prestados por terceiros na fabricação e transporte de produtos industrializados destinados ao exterior.”

O Estado de Minas Gerais ingressara, junto ao STF, com a ADIN 600-2 questionando tal dispositivo, sob argumento de enormes prejuízos aos cofres públicos.

Através de Cautelar deferida, conseguiu suspender a eficácia do dispositivo até julgamento de mérito, que se dera em 25.04.95, com publicação no DJ em 30.06.95.

No mérito, o dispositivo questionado fora considerado constitucional, o que induziu a Impugnante a levantar os créditos a que tinha direito (pois que, se a decisão definitiva reconheceria a constitucionalidade, constitucional era o dispositivo desde promulgação da LC 65/91), corrigindo-os pela UFIR e deles se apropriando em março de 1.996.

O Fisco, à fl. 32, separou o crédito pelo valor nominal, concedendo-o e estornando, todavia, a parcela correspondente à atualização monetária.

Eis aqui o nó a desate.

Não se trata de apropriação extemporânea por displicência da Impugnante, mas por provocação do próprio Estado, que, com a obtenção da Cautelar, protelou dita apropriação.

Obviamente que a sustação do creditamento temporâneo terá implicado em recolhimento de tributo indevido na mesma quantia do crédito sustado. O que se afigura é um indébito, cuja restituição, sob forma de crédito extemporâneo, veio acontecer em março/96.

Esse creditamento poderia ter-se dado em 01.07.95, portanto, quase um ano antes do realizado.

Quanto a este tempo, obviamente MG não pode arcar com ônus da delonga, mas até esta data, 30.06.95, por questão de justiça tributária e para que não se concretize enriquecimento ilícito do Estado, ressalta de direito a correção monetária dos créditos extemporâneos.

Na verdade, não se traduz por correção de crédito escritural, mas do indébito, resultante da vedação do crédito legítimo no seu devido tempo, pela suspensão da eficácia do art. 3º da Lei Complementar 65/91.

Da apropriação de créditos por aquisições de material e uso/consumo e de bens alheios à atividade do estabelecimento.

O Regulamento de 91 (art. 153, II e III) veda expressamente o crédito de ICMS por aquisições de material de uso/consumo/ativo permanente e de outras mercadorias/produtos que, mesmo utilizados no processo industrial, não sejam nele consumidos ou não integrem o produto final na condição de elemento indispensável à sua composição.

Já o Regulamento de 96 o permite, porém, somente a partir de 2003, nos termos da LC 102/2000, salvo para o ativo imobilizado, a partir de nov/96. Veda, contudo, também, de forma expressa, consonante normatização da LC 87/96, a apropriação de crédito por aquisição de bens alheios à atividade do estabelecimento, (art. 70, XIII).

Constatada a apropriação de créditos relacionados com materiais de uso/consumo não classificados como intermediários no processo de produção, nos termos da precisa definição pela IN SLT 01/86, bem assim de bens considerados alheios à atividade do estabelecimento, o Fisco efetuou a respectiva glosa.

Assim, como se pode ver às fls. 15/31, o Autuante levantou e estornou os créditos de aquisições de produtos químicos não tidos por intermediários no processo produtivo (ácido fosfórico, soda cáustica, sulfato de alumínio, barrilha, alcalinizante de vapor sem amônia, anti-incrustante e polifosfato dearbon), de outros materiais de uso/consumo (tijolo, concreto e cimento refratário, shampoo, isolamento térmico, eletrodos para solda, filtros para veículos e máquinas, pneus, câmaras-de-ar, protetores, manchas e lonas de freio, óleos lubrificantes e hidráulicos e óleo diesel, bem assim de materiais de construção (estrutura metálica em chapas de aço).

A Impugnante, implicitamente, aceita parte dos estornos, não se conformando, entretanto, com os relacionados a alguns produtos químicos (soda cáustica, sulfato de alumínio, barrilha e polifosfato dearbon), eletrodos para solda, óleo diesel, lubrificantes e peças para veículos e máquinas, estrutura metálica e isolamento térmico.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Analisando as falas, quer da Autuada, quer do Autuante, bem assim os laudos integrantes dos autos e Consultas respondidas pela SLT, em sua maior parte, as glosas caracterizam-se sustentáveis.

O Fisco, antes de operar qualquer glosa, consultou a Engenheira Química da Empresa, que o instruíra sobre a função de cada produto empregado no processo produtivo do açúcar e do álcool.

Como se constata às fls. 273/274, pelo próprio laudo expedido pela Engenheira responsável, **soda cáustica, polifosfato, sulfato de alumínio e barrilha são empregados no tratamento da água da caldeira**, de modo a se obter vapor limpo, que não contamine o produto final.

O tratamento de água, no caso das sucro-alcooleiras, é considerado um processo inserido em linha marginal de produção e não em linha central, não figurando como produto intermediário.

Embora consumidos imediata e integralmente, isso não se dá em linha central de produção (a teor da IN 01/86).

A própria Consulta 138/94, inserta na Impugnação, labora nesse sentido: “...e os produtos químicos utilizados na caldeira e na estação de tratamento de água, não geram crédito do imposto, vez que, para efeito de enquadramento de determinado produto como intermediário, é indispensável que sua participação se dê num ponto qualquer da linha central de produção. e nunca marginalmente ou em linhas independentes”.

Também no mesmo diapasão é o Acórdão 14.348/00/3.^a, cujo fragmento se extrai, **in verbis**:

“ASSIM, EM CONSONÂNCIA COM OS DISPOSITIVOS ACIMA CITADOS (IN 01/86 E ART. 66, § 1.º, 2, 2.2. DO RICMS/96) A SODA CÁUSTICA"...E DEMAIS AGENTES QUÍMICOS NÃO PODEM SER CONSIDERADOS PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. VISTO QUE A PARTICIPAÇÃO DE TAIS PRODUTOS NO PROCESSO INDUSTRIAL DA AUTUADA SE DÁ EM LINHAS MARGINAIS OU INDEPENDENTES DO PROCESSO CENTRAL DE INDUSTRIALIZAÇÃO...”

Os **eletrodos para solda**, a seu turno, como bem assinala o Fisco, são “como” peças de reposição para a moenda, na verdade, destinando-se a aprimorar o equipamento, incrementando-lhe a aspereza para melhor trituração. Está claramente a sanar deficiência do equipamento, não podendo ser considerado produto intermediário.

Diga-se o mesmo do **isolamento térmico**, que tem emprego em linha periférica de produção, pois que sua função é evitar contato do vapor produzido com partículas externas, para que não se contamine.

Quanto ao **óleo diesel, óleos lubrificantes/hidráulicos, filtros para veículos e máquinas, pneus, câmaras-de-ar, protetores, manchões e lonas de freio**, cabe ressalva.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

À exceção do óleo diesel, os demais itens não são de fato ocasionadores de crédito. Aliás, nem a Impugnante rechaça o estorno. Alguns deles (pneus, câmaras-de-ar e lubrificante) geram crédito apenas para empresas transportadoras. De pronto, confirma-se correto o correspondente estorno.

Para o **óleo diesel**, no entanto, tratando-se a Impugnante de empresa agro-industrial, o Autuante reconheceu a possibilidade de crédito por aquisições, quando, utilizado nas máquinas para preparo do solo e plantio da cana.

A se entender emprego no processo produtivo, obviamente que, no caso da cana, não se poderia limitar a esta fase. É evidente que a irrigação e o corte integram também o processo produtivo.

A cana estará pronta para o consumo após colhida. O carregamento e o transporte hão de ser outra coisa. Desse modo, quanto ao óleo diesel, o direito ao crédito deve estender-se às aquisições ligadas ao consumo para a obtenção do produto final colhido (cana cortada).

Dito entendimento é corroborado pela Consulta 201/99, avocada pelo próprio Autuante, com fragmento transcrito à fl. 334, aqui **in litteris**: “...no que se refere ao óleo combustível, temos como correta a apropriação relativa à sua aquisição quando as máquinas estiverem sendo utilizadas na linha principal de produção (aração, dragagens, pulverização, irrigação, colheita, etc.)”.

Carregamento e transporte estariam enquadrados como linha marginal de produção.

Tocante à **glosa por créditos ligados à estrutura metálica**, tem-se por subsistente. Considera-se bem alheio à atividade do estabelecimento, porque material de construção. Jamais poderia ser considerado produto intermediário. Sequer sujeita-se a reposição periódica.

Não tem sentido o argumento impugnatório de que a apropriação preceda a IN 01/98, até porque ela apenas explicita o que a Lei ou o Decreto já determinam.

Por derradeiro, a Impugnante generaliza sua **defesa pelo direito ao crédito**, alegando que a vedação do creditamento por aquisições tributadas, à exceção da não-incidência e da isenção, constitui **ofensa ao princípio da não-cumulatividade**.

Essa é uma questão de natureza tipicamente doutrinária, que foge à análise em esfera administrativa, face a positivação da regulamentação do crédito, seja pelo Convênio 66/88, com força de Lei Complementar, seja pela LC 87/96, ou pelas demais legislações infraconstitucionais postas e disciplinadoras da “regra da não-cumulatividade”, a que o CCMG se encontra impedido de negar aplicação.

Ademais, o disciplinamento, em caráter normativo, do instituto da compensação é matéria de lei complementar, segundo art. 155, § 2º, XII, “c”.

Os demais argumentos apresentados pela Impugnante são insuficientes para descaracterizar as infrações.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a 1.^a Câmara de Julgamento do CC/MG, dando prosseguimento ao julgamento anterior, ocorrido em 23/03/01, conforme os termos da Portaria n.º 04, de 19/02/01, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o Lançamento, cancelando-se a glosa da correção monetária referente ao ICMS diferido na exportação de açúcar, até a data da publicação da decisão relativa à ADIN 600-2 (30/06/95), além das exigências relativas ao óleo diesel empregado no corte e irrigação da cana de açúcar, nos termos do parecer da Auditoria Fiscal. Vencidos, em parte, a Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão (Revisora), que concorda com as exclusões propostas pela Auditoria Fiscal relativas à correção monetária do ICMS, vinculado à exportação de açúcar e dos percentuais de consumo de óleo diesel empregado na irrigação e no corte da cana, excluindo, ainda, as exigências relacionadas ao estorno de créditos relativos a estruturas metálicas em chapa de aço, entradas no estabelecimento a partir de novembro de 1996, nos termos dos arts. 20 e 36 da Lei Complementar 87/96 e as exigências relacionadas ao estorno do crédito, bem como ao diferencial de alíquota, relativo ao remanescente de óleo diesel, pneus e câmaras-de-ar, óleos e lubrificantes utilizados nas máquinas agrícolas e no carregamento e transporte de cana; e o Conselheiro José Luiz Ricardo que acata a sugestão da Auditoria Fiscal, quanto à exclusão das exigências relativas à correção monetária do ICMS vinculado com exportação de açúcar. Participaram do julgamento, além dos signatários e os acima mencionados, o Conselheiro Francisco Maurício Barbosa Simões. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Fábio Augusto Junqueira de Carvalho e, pela Fazenda Estadual, o Dr. Marcelo Pádua Cavalcanti.

Sala das Sessões, 30/05/01.

José Luiz Ricardo
Presidente

José Eymard Costa
Relator

ES