

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.314/13/2ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000174455-56  
Impugnação: 40.010132435-01  
Impugnante: ArcelorMittal Brasil S/A  
IE: 367094007.03-33  
Proc. S. Passivo: Sacha Calmon Navarro Coêlho/Outro(s)  
Origem: DF/Juiz de Fora

### **EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – MATERIAL DE USO E CONSUMO.** Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS destacados em notas fiscais de aquisição de materiais de uso e consumo, contrariando o disposto no art. 70, III do RICMS/02. Infração caracterizada. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação do art. 56 e Multa e Isolada prevista no art. 55, XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75. Entretanto, devem ser excluídas as multas vinculadas aos materiais de uso e consumo, com base no art. 100, inciso III, c/c parágrafo único do CTN, na proporção das saídas destinadas ao exterior em relação às saídas totais do estabelecimento, ocorridas até 13/08/07.

**ALÍQUOTA DE ICMS – DIFERENCIAL – FALTA DE RECOLHIMENTO.** Constatada a falta de recolhimento de ICMS sobre a diferença entre as alíquotas interna e interestadual na aquisição de mercadoria, em outra Unidade da Federação, destinada a uso e consumo, conforme previsto no item 1 do § 1º do art. 42 do RICMS/02, acarretando as exigências de ICMS e Multa de Revalidação, prevista no inciso II do art. 56 da Lei nº 6763/75. Infração caracterizada.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.

### **RELATÓRIO**

Versa a presente autuação sobre recolhimento a menor do ICMS, no período de agosto de 2007 a dezembro de 2008, face à constatação das seguintes irregularidades:

1. aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a materiais de uso e consumo;
2. falta de recolhimento da diferença de alíquota relativa a aquisições interestaduais de materiais de uso e consumo.

A Fiscalização informa que, tendo em vista a existência de saldos credores existentes no período, procedeu a recomposição da conta gráfica da Contribuinte, a partir da recomposição efetuada no PTA 01.000165295.60, já quitado.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

As exigências fiscais referem-se ao ICMS não recolhido aos cofres públicos, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada, previstas nos artigos 56, II e 55, XXVI da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, através de procurador regularmente constituído, impugnação às fls. 33/50, com juntada de documentos de fls. 51/139, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 153/170.

A Assessoria do CC/MG exara despacho interlocutório de fls. 174/175, o qual, entretanto, não foi cumprido pela Impugnante no prazo estipulado (30 dias a partir de 12/12/12), e nem no novo prazo concedido (até 18/03/13).

Em mais uma intervenção no processo, a Assessoria determina a realização da diligência de fls. 191/192, que gera as seguintes ocorrências: (i) apresentação intempestiva, pela Impugnante, de informações solicitadas no interlocutório (fls. 196/212); (ii) anexação aos autos, promovida pelo Fisco, dos documentos de fls. 217/234; (iii) novas manifestações das partes (Impugnante: fls. 242/249 – Fisco: fls. 251/265).

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 267/297, opina, em preliminar, pela rejeição da arguição de nulidade do lançamento e, por indeferir o pedido de perícia. No mérito, em julgar parcialmente procedente o lançamento, excluindo-se as multas vinculadas aos materiais de uso e consumo (irregularidade nº “1”), em relação aos fatos ocorridos até 13/08/07, com base no art. 100, inciso III, c/c parágrafo único do CTN, na proporção das saídas destinadas ao exterior em relação às saídas totais do estabelecimento, ocorridas até a mesma data (13/08/07).

Registre-se, por oportuno, que a elaboração do parecer da Assessoria do CC/MG decorreu do disposto no inciso II do art. 2º da Resolução nº 4.335, de 22 de junho de 2011.

---

### **DECISÃO**

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CC/MG foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e por esta razão passam a compor o presente Acórdão, salvo alterações pertinentes.

#### **1. Das Preliminares**

##### **1.1. Da Arguição de Nulidade do Auto de Infração**

A Impugnante argui a nulidade do Auto de Infração, “em respeito ao art. 89, IV, do RPTA e em face da inexistência de elementos materiais comprobatórios da acusação fiscal, capitais à motivação do ato administrativo e, logo, para a elaboração pelo contribuinte de defesa tecnicamente adequada”.

A seu ver, “tanto foi assim que o CCMG precisou corrigir as distorções do lançamento, determinando ao Fisco que prestasse esclarecimentos adicionais ao produto”.

No entanto, as alegações da Impugnante não se coadunam com a realidade dos fatos, conforme a seguir demonstrado.

Verifica-se, inicialmente, que o relatório do Auto de Infração (fl. 04), bem como o “Relatório Fiscal-Contábil” (fls. 08/09), é absolutamente claro ao afirmar que houve recolhimento a menor do ICMS, em função de apropriação indevida de créditos do imposto, provenientes de aquisições de materiais de uso e consumo, assim como pela falta de recolhimento do ICMS relativo à diferença de alíquota, referente às aquisições interestaduais dos mesmos materiais (de uso e consumo).

No mesmo “Relatório Fiscal-Contábil”, consta a informação de que a glosa dos créditos relativos aos materiais de uso e consumo foi feita de acordo com o disposto na Instrução Normativa nº 01/86, que trata do conceito de produto intermediário, para efeito de direito ao crédito de ICMS, a qual foi integralmente impressa e acostada aos autos (fls. 24/25).

Por outro lado, na planilha de fls. 26/27, na coluna “Observações”, o Fisco indicou a motivação da classificação de cada produto como material de uso e consumo, nos termos da instrução normativa supracitada, indicação esta que pode ser assim resumida:

1. Bens que comportam recuperação: “Anéis”, “Conjuntos Des”, “Discos”, “Fieira”, “Mordentes”, “Navalhas”, “Placas Enkotec”, “Roletes”, “Rolo Bts”, e “Tampas”;
2. Materiais Utilizados em Linha Marginal (Tratamento de Água): “Depositrol Betzdearborn”, “Dispersante”, “Hipoclorito de Cálcio” e “Inibidor Betzdearborn”;
3. Outras Motivações: “Lona Plástica” (proteção de produtos) e “Sabão Betzdearborn” (sabão de limpeza industrial).

Além disso, dentre os dispositivos tidos como infringidos, foi citado expressamente o art. 70, III do RICMS/02, que veda a apropriação de créditos relativos a materiais de uso e consumo.

A penalidade exigida, por sua vez, capitulada no art. 55, XXVI da Lei nº 6.763/75, coaduna-se perfeitamente com o caso dos autos, uma vez que pertinente à apropriação de créditos em desacordo com a legislação tributária.

Vê-se, pois, que o presente Auto de Infração foi lavrado com todos os requisitos formais exigidos na legislação de regência (RPTA), devendo ser afastada, portanto, qualquer hipótese ou arguição de sua nulidade.

Com relação às intervenções da Assessoria, necessárias se mostram as seguintes observações:

→ a primeira medida tomada pela Assessoria foi direcionada à Impugnante (interlocutório – fls. 174/175), que teve como intuito principal a confirmação ou não se os produtos listados no item “1” acima realmente comportavam recuperação. Caso fosse negativa a resposta, ou seja, caso os bens não comportassem recuperação, a Impugnante deveria prestar informações sobre cada um dos bens, que pudessem caracterizá-los como “produtos intermediários”, porém, tais informações não vieram aos autos, não foi atendido o interlocutório;

→ não tendo obtido resposta da Impugnante no prazo dilatado (mais de 90 dias), a Assessoria redirecionou a medida para o Fisco (diligência – fls. 191/192), solicitando a

este, através dos itens “3” e “4” da diligência, que informasse qual era o processo utilizado para recuperação dos produtos e se a recuperação era o único motivo para a classificação dos referidos produtos como materiais de uso e consumo;

→ somente após a diligência é que a Impugnante, de forma intempestiva, trouxe aos autos algumas das informações já solicitadas no interlocutório (fls. 196/212). Observe-se que na planilha de fls. 207/212, a Impugnante confirma que os produtos realmente comportam recuperação, fato, aliás, não refutado em sua impugnação.

Assim, não condiz com a realidade a alegação da Impugnante de que “o CCMG precisou corrigir as distorções do lançamento”, pois as medidas tomadas tiveram como objetivo a busca da verdade material, e não a modificação de qualquer aspecto formal do presente lançamento.

Além disso, da leitura de sua impugnação, especialmente dos tópicos intitulados “Caracterização dos materiais glosados como produtos intermediários” (fls. 39/40) e “Inexistência do dever de recolhimento do diferencial de alíquota na aquisição interestadual de produtos intermediários” (fls. 40/41), verifica-se que a Impugnante, ao contrário de sua alegação, apresentou argumentos que demonstram o seu pleno conhecimento da irregularidade que lhe foi imputada.

Não há que se falar, portanto, em cerceamento de defesa ou em nulidade do Auto de Infração, afastando-se a referida preliminar arguida.

## 1.2. Da Prova Pericial Requerida

A Impugnante requer a realização de prova pericial, com o intuito de comprovar que os bens objeto da presente autuação são autênticos produtos intermediários (quesitos às fls. 46/47).

Entretanto, a perícia solicitada se mostra desnecessária, uma vez que os documentos e informações contidas nos autos são suficientes para o deslinde da matéria, o que será demonstrado na análise de mérito da presente lide.

Ademais, os quesitos formulados já encontram resposta na própria instrução processual e foram, inclusive, contemplados no interlocutório e diligência promovidos pela assessoria do CC/MG.

Diante disso, indefere-se a prova requerida, com fundamento no art. 142, § 1º, II, “a” do RPTA:

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

(...)

§ 1º Relativamente ao pedido de perícia do requerente:

(...)

II - será indeferido quando o procedimento for:

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

## 2. Do Mérito

### 2.1. Da Arguição de Decadência Parcial (2007)

Como bem salienta o Fisco, a Impugnante cometeu um equívoco ao arguir a decadência parcial do crédito tributário relativo ao período de janeiro a julho de 2007, baseando-se na regra contida no art. 150, § 4º do CTN, pois o presente lançamento não abrange o referido período, mas somente os fatos ocorridos a partir de agosto de 2007, até dezembro de 2008.

De toda forma, cabe destacar que este E. Conselho tem decidido reiteradamente que a decadência é regida pelo art. 173, I do CTN, donde o prazo de 5 anos conta-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Da análise das peças que compõem os autos, tem-se que, em relação aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2007, a contagem do prazo decadencial iniciou-se em 01/01/08, findando-se em 31/12/12.

Considerando-se que o Auto de Infração foi lavrado em 03/07/12 e que o Sujeito Passivo foi regularmente intimado em 20/07/12 (*fl.* 29), verifica-se, inequivocamente, a não ocorrência de decadência do direito do Fisco de promover o lançamento em apreço.

O § 4º do art. 150 do CTN disciplina o prazo para homologação do lançamento, ou seja, o prazo para a Fazenda Pública homologar o procedimento efetuado pelo Sujeito Passivo, que consiste em antecipar o pagamento, sem prévio exame da Autoridade Administrativa, sendo que a referida Autoridade, tomando conhecimento deste procedimento efetuado pelo Contribuinte, homologa o pagamento de forma tácita ou expressa.

No presente caso, não houve pagamento integral do ICMS devido, em função de aproveitamento indevido de créditos do imposto e pela falta de recolhimento do ICMS relativo à diferença de alíquota, referente às aquisições interestaduais de materiais de uso e consumo.

Inexistindo o pagamento, não há que se falar em homologação do lançamento, e sim em exigência de ofício do tributo devido, com os acréscimos legais, no prazo decadencial previsto no art. 173, I do CTN, que foi fielmente cumprido, conforme demonstrado acima.

Rejeita-se, portanto, a arguição de decadência do crédito tributário relativo ao exercício de 2007.

### 2.2. Da Irregularidade “1” - Créditos de ICMS - Aproveitamento Indevido - Materiais de Uso e Consumo

A irregularidade refere-se a aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a materiais de uso e consumo.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

As exigências fiscais referem-se ao ICMS não recolhido aos cofres públicos, apurado mediante recomposição da conta gráfica, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas nos artigos 56, II e 55, XXVI da Lei nº 6.763/75.

Os produtos objeto da glosa de créditos efetuada pelo Fisco estão listados na planilha de fls. 26/27.

O crédito tributário, incluindo as exigências referentes à diferença de alíquota, encontra-se demonstrado à fl. 13.

Os produtos objeto da autuação que comportam recuperação, do seu todo ou de seus elementos, estão discriminados Anexo I deste acórdão, onde consta a informação sobre o método utilizado para a recuperação de cada um deles.

Informações mais detalhadas sobre os produtos em apreço podem ser obtidas através dos documentos acostados às fls. 222/234, onde constam as respostas do Fisco às indagações constantes da diligência de fls. 191/192.

De acordo com a Instrução Normativa nº 01/86, produto intermediário é aquele que, empregado diretamente no processo de industrialização, integra-se ao novo produto (*o que não é o caso dos autos*), e também o que, embora não se integrando ao novo produto, seja consumido imediata e integralmente no curso da industrialização.

A Instrução Normativa define como consumido diretamente no processo de industrialização, o produto individualizado, quando sua participação se der num ponto qualquer da linha de produção, mas nunca marginalmente ou em linhas independentes, e na qual o produto tiver o caráter de indiscutível essencialidade na obtenção do novo produto.

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.

Exclui desse conceito, ferramentas, instrumentos ou utensílios, que embora se desgastem ou deteriorem no processo de industrialização - como aliás ocorre em qualquer bem ao longo do tempo - não se esgotam de maneira contínua, gradativa e progressiva, até o completo exaurimento, na linha de produção.

Na mesma linha, a referida Instrução Normativa estabelece que não são produtos intermediários as partes e peças de máquinas, aparelhos ou equipamentos, 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.

Excepciona, entretanto, considerando-as como produtos intermediários, as partes e peças que, mais que meros componentes de máquina, aparelho ou equipamento, desenvolvem atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção, em contacto físico com o produto que se industrializa, o qual importa na perda de suas dimensões ou características originais, exigindo, por conseguinte, a sua

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

substituição periódica em razão de sua inutilização ou exaurimento, embora preservada a estrutura que as implementa ou as contém.

Instrução Normativa nº 01/86

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

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

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

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

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

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

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

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

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

No caso dos autos, os produtos listados no Anexo I devem ser considerados materiais de uso e consumo, uma vez que não se consomem integralmente no curso da industrialização, pois, como já salientado, todos eles comportam recuperação.

Portanto, os bens listados no Anexo I não atendem ao disposto no inciso II da Instrução Normativa nº 01/86 (consumo integral), uma vez que, por comportarem recuperação ou restauração, que visa restabelecer, ainda que provisoriamente, as suas características originais, o seu exaurimento decorre não de sua finalidade no processo industrial, mas em função de sua própria vida útil, inerente a todo e qualquer produto.

Conforme respostas do Fisco às fls. 222/234, em cumprimento à diligência de fls. 191/192, esses produtos também não se enquadram no inciso V da Instrução Normativa nº 01/86, uma vez que não se consomem imediata e integralmente no processo de industrialização, exatamente pelo fato de comportarem recuperação.

Correta, portanto, a glosa dos créditos efetuada pelo Fisco.



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Os demais produtos objeto da glosa de créditos efetuada pelo Fisco (fls. 32/35) são os seguintes:

Utilizados no Tratamento de Água (Linha Marginal): DEPOSITROL BETZDEARBORN PY 5204, DISPERSANTE, HIPOCLORITO DE CÁLCIO, INIBIDOR BETZDEARBORN AEC3107, INIBIDOR BETZDEARBORN AZ8100 E INIBIDOR BETZDEARBORN MS6209

Utilizados na Expedição - Proteção de Produtos: Lonas Plásticas

Utilizados na Limpeza Industrial (Sabão de Limpeza Industrial): Sabão Betzdearborn Daraclean 7101

Esses bens também não se enquadram no conceito de produtos intermediários, uma vez que não se integram ao produto final e não se consomem imediata e integralmente na linha central de produção, nos termos previstos na Instrução Normativa nº 01/86.

São produtos utilizados em linhas independentes ou marginais à de produção (tratamento de água) ou em atividades gerais e em manutenção industrial (utilizados em proteção de produtos – lonas e limpeza industrial).

Por consequência, todos esses produtos, assim como aqueles analisados no subtópico anterior, devem ser considerados materiais de uso e consumo, que não geram direito a créditos do ICMS, nos termos do art. 70, III do RICMS/02.

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

[...]

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

Efeitos de 14/08/2007 a 31/12/2010

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

A título de complementação, seguem abaixo alguns trechos da manifestação fiscal, que trazem informações adicionais acerca da matéria, *verbis*:

### Manifestação Fiscal - fls. 153/170

"... A detecção e apuração das infrações apontadas, ocorridas no período de agosto/07 a dezembro/08, se deu mediante conferência de arquivos eletrônicos SINTEGRA, de DAPI's e de visita técnica realizada nas dependências da empresa com a participação de representantes da área técnica da mesma. Nessa ocasião, esta fiscalização apresentou alguns questionamentos sobre os produtos relacionados na planilha anexada ao PTA, às fls. 26 e 27. As colunas denominadas "ÁREA" e "APLICAÇÃO" foram preenchidas pela empresa, sendo as "OBSERVAÇÕES" anotadas por esta fiscalização com base nas respostas dadas pelos técnicos aos questionamentos efetuados..."

O critério adotado pelo Fisco para definição dos materiais/mercadorias em relação aos quais os créditos do

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

imposto foram estornados assentou-se na legislação vigente, na descrição dos mesmos e na sua real aplicação conforme informações fornecidas pela empresa em, já anteriormente citada, visita técnica com funcionários da área técnica da mesma.

[...]

Verifica-se que a Impugnante elaborou uma planilha, às fls. 106 a 108, com base na planilha original elaborada pela fiscalização às fls. 26 e 27 onde já constava a relação de todos os produtos cujos lançamentos de créditos foram estornados, acrescentando diversas colunas, sem, contudo, contestar as observações contidas na planilha original. **Não houve, por parte da Impugnante, sequer um comentário sobre o fato da maioria dos produtos listados comportarem recuperação.**

Especificamente sobre os produtos considerados pela fiscalização como de “uso e consumo” a Impugnante traz, além da citada planilha, definições extraídas da legislação vigente sobre a definição de produto intermediário e precedentes dos Tribunais e do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais sobre alguns produtos constantes do PTA em tela e outros que não constam deste PTA, talvez para que seja julgado por analogia. Além disso, sobre alguns produtos cujos créditos foram estornados ressalta:

“No caso concreto, a fiscalização glosou diversos bens historicamente havidos pelas decisões deste Conselho de Contribuintes, do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais e dos Tribunais Superiores como produtos intermediários, e.g, navalhas utilizadas no corte do aço; roletes sobre os quais se movimentam fisicamente os bens sob fabricação, rapidamente deteriorados e substituídos por força da intensa ação térmica exercida pelo metal recém-solidificado; hipoclorito de cálcio utilizado no tratamento da água empregada no processo produtivo; inibidores; discos, etc”

Quanto às decisões citadas na impugnação, devemos considerar que um mesmo produto que, para uma unidade fabril, é matéria-prima ou produto intermediário, pode não sê-lo para outra planta fabril. Os acórdãos podem ser norteadores em um trabalho fiscal, mas não são determinantes para um contribuinte específico, ainda que em se tratando de filiais de uma mesma empresa que produzem mercadorias semelhantes, mas utilizando-se de um processo produtivo diferente. Tanto que podemos citar aqui outras decisões onde os mesmos produtos foram considerados como uso e consumo: Acórdãos do Conselho de Contribuintes 3.866/12/CE, 20786/12/1ª e 3696/11/CE.

Ao visualizarmos a planilha acostada aos autos por esta fiscalização às fls. 26 e 27, verificamos que com exceção dos produtos DEPOSITROL BETZDEARBORN PY 5204, DISPERSANTE, HIPOCLORITO DE CÁLCIO PASTILHAS

14KG, INIBIDOR BETZDEARBORN(AEC3107-AZ8100-MS6209), LONA PLÁSTICA PRETA e SABÃO BETZDEARBORN DARACLEAN 7101, **todos os demais, além de não se integrarem ao novo produto, comportam recuperação e por isso não podem ser considerados como consumidos imediata e integralmente no processo produtivo.**

A Instrução Normativa SLT nº 01/86 que trata do conceito de produto intermediário, para efeito de direito ao crédito do ICM, é bastante clara ao definir:

[...]

Portanto, não basta o consumo imediato ou integral, mas sim a concomitância dos dois modos. Ainda, a mesma Instrução Normativa nos traz a definição de consumo integral:

“II - Por consumo integral entende-se o exaurimento de um produto individualizado na finalidade que lhe é própria, sem implicar, necessariamente, o seu desaparecimento físico total; neste passo, considera-se consumido integralmente no processo de industrialização o produto individualizado que, desde o início de sua utilização na linha de industrialização, vai-se consumindo ou desgastando, contínua, gradativa e progressivamente, até resultar acabado, esgotado, inutilizado, por força do cumprimento de sua finalidade específica no processo industrial, sem comportar recuperação ou restauração de seu todo ou de seus elementos.”(grifo nosso)

Ora, todos os itens da planilha, exceto os descritos acima, **comportam recuperação**, portanto, não se enquadram na definição acima, não podendo ser considerados como consumidos integralmente.

[...]

Com relação ao produto LONA PLÁSTICA PRETA, esclarecemos que a mesma não é parte do produto e nem mesmo é utilizada para proteger a carga durante o seu transporte. Vergalhões e demais produtos de aço, que são vendidos por uma siderúrgica não são entregues aos clientes embalados em lona plástica. No caso concreto, a lona plástica apenas protege o produto que fica no pátio da siderúrgica exposto ao tempo. Este produto consta da planilha elaborada pelo contribuinte às fls. 106, mas conforme podemos verificar a mesma nada acrescenta em relação à sua real utilização. Ainda que tal lona fosse utilizada no transporte dos produtos, estaria enquadrada na ressalva do conceito de embalagem disposto no art. 222, inciso II, alínea “d”, c/c art. 66, inciso V, alínea “a” do RICMS/02 – Parte Geral, que assim se resume: invólucro ou recipiente que tenha por função principal embalar outra mercadoria, alterando a apresentação do produto pela sua colocação, ainda que em substituição à original, inclusive aqueles elementos que a compoñam, protejam ou assegurem a sua resistência, **salvo quando a embalagem**

**colocada se destine apenas ao transporte de mercadoria.**

Portanto, a LONA PLÁSTICA PRETA não se enquadra no conceito de embalagem que gera direito a crédito, sendo considerada como material de uso e consumo. Ratificando nosso entendimento encontramos diversas decisões do Conselho de Contribuintes de Minas Gerais, dentre as quais citamos os Acórdãos 20.533/12/3ª, 3.669/11/CE, 19.844/10/3ª e 20.182/11/1ª.

Quanto aos produtos HIPOCLORITO DE CÁLCIO PASTILHAS 14KG, DEPOSITROL BETZDEARBORN PY5204, DISPERSANTE e INIBIDOR BETZDEARBORN(AEC3107-AZ8100-MS6209 temos a esclarecer que os mesmos não podem ser classificados como intermediários, como quer a Impugnante, por não se enquadrarem na definição contida na Instrução Normativa SLT 01/86 que dispõe:

[...]

Pela própria natureza desses produtos, percebe-se nitidamente que os mesmos não se enquadram nessa definição, **pois são utilizados para tratamento da água, portanto linha marginal.** Tais produtos constam da planilha elaborada pelo Contribuinte às fls.106 a 108, sendo pela Impugnante declarado como “utilizados no tratamento químico dos sistemas de resfriamento”, “homogeneizado na água” e com local de aplicação “utilidades”. Esse entendimento é corroborado por decisões do Conselho de Contribuintes como por exemplo nos Acórdãos 2665/02/CE e 19718/12/2ª.

Quanto ao SABÃO BETZDEARBORN DARACLEAN 7101, “utilizado para limpeza dos moldes de lingotamento contínuo da Aciaria”, “inutilizado no consumo”, conforme consta da planilha elaborada pelo Contribuinte às fls. 108, esclarecemos tratar-se de um **sabão industrial utilizado na limpeza dos moldes, portanto, não participando efetivamente do processo produtivo e cujo crédito não pode ser apropriado**, na esteira da interpretação trazida pela Instrução Normativa SLT nº 01/86, acostada aos autos às fls. 24...”

-----  
Manifestação Fiscal – fls. 251/265

“... Apenas para constar, ratificamos que todo o trabalho foi embasado na análise Dos arquivos SINTEGRA, de DAPI's e de visita técnica realizada nas dependências da empresa com a participação de representantes da área técnica da mesma. Ainda, para atendimento ao Despacho do CC/MG foi realizada nova visita técnica ao estabelecimento conforme detalhado às fls. 215. Portanto, totalmente descabida a alegação do Contribuinte de que o Fisco não realizou uma análise *in loco* do processo produtivo da empresa.

[...]

Embora a Impugnação protocolada em 16/08/2012 já tenha sido objeto de manifestação fiscal anterior e a petição protocolada em 31/05/13, referente ao Ofício 739/2012, às

fls. 179, tenha também sido intempestiva, ao analisarmos as planilhas verificamos que a segunda, às fls. 207 a 212, é uma cópia da anterior trazida aos autos por ocasião da primeira impugnação, às fls. 106 a 108, onde apenas foram acrescentadas cinco colunas (a 12<sup>a</sup>, 13<sup>a</sup>, 14<sup>a</sup>, 15<sup>a</sup> e 19<sup>a</sup>).

Na 12<sup>a</sup> coluna, intitulada “**Comporta Recuperação**”, o **próprio contribuinte preenche “sim” para todos os produtos relacionados**. Ou seja, ele próprio afirma que cabe recuperação aos produtos ali relacionados.

Na 13<sup>a</sup> coluna, intitulada “Se enquadra no inciso II da IN 01/86 (sim/não), o contribuinte preenche “sim” para todos os produtos. O que significa, pela leitura de tal inciso, que os considera produtos individualizados.

[...]

Na 14<sup>a</sup> coluna, intitulada “São partes e peças de substituição periódica (sim/não)”, o Contribuinte responde “não” para todos os produtos. Conforme demonstrado pelas respostas dadas na 13<sup>a</sup> coluna, o Contribuinte considera que todos os produtos são individualizados e não, partes e peças. Seguindo esse raciocínio, não teria sentido sequer a inclusão desta 14<sup>a</sup> coluna.

[...]

Na 15<sup>a</sup> coluna, intitulada “ Se enquadra no inciso V da IN 01/86 (sim/não)”, o Contribuinte responde “não” para todos os produtos, ou seja, ratifica seu entendimento de que todos os produtos relacionados são individualizados, conforme dito na 13<sup>a</sup>.coluna, pois o inciso V da IN 01/86 trata de partes e peças.

[...]

A 19<sup>a</sup> coluna, intitulada “não alheios às atividades do estabelecimento”, não traz inovação ao PTA visto que possui o mesmo conteúdo da informação já constante na 18<sup>a</sup> coluna.

Além disso, especificamente, aborda os produtos utilizados para tratamento de água, que neste momento não estão sendo analisados, e as **navalhas**, que segundo ele, a exceção de todos os outros produtos, não são consumidos integralmente, mas têm a durabilidade de apenas 72 horas.

Então, com relação as navalhas, concordamos que as mesmas não são consumidas integralmente. Quanto a afirmação do Contribuinte de que a durabilidade das navalhas é de apenas 72 horas , temos a esclarecer que, conforme consta da Ficha de Análise de Produtos N° 5, às fls. 231 a 234, não ocorre a inutilização ou o exaurimento das mesmas após a sua utilização, portanto não sendo passíveis de enquadramento no inciso V da IN n° 01/86. Segundo informação da própria impugnante, em visita a empresa datada de 24/06/2013, a recuperação das navalhas é feita pela Luchini Serviços Ltda.

[...]

Para atendimento a decisão da Assessoria do CC/MG constante das fls. 191 e 192, **realizamos nova visita**, em 24/06/2013, as áreas de produção da empresa na qual fomos acompanhados por funcionários responsáveis pelas áreas da Aciaria, do Alto Forno, do Laminador e da Trefilaria. Tal trabalho de diligência, elaborado com base nas informações colhidas junto aos funcionários competentes, **às fls. 214 a 234, traz maiores esclarecimentos acerca do processo utilizado para recuperação dos produtos...** (G.N.)

Correta, portanto, a glosa dos créditos efetuada pelo Fisco.

### 2.3. Da Irregularidade "2" - Diferença de Alíquota - Falta de Recolhimento:

A irregularidade refere-se à falta de recolhimento da diferença de alíquota relativa às aquisições interestaduais de materiais de uso e consumo.

As exigências fiscais, constituídas pelo ICMS apurado, acrescido da respectiva multa de revalidação, estão respaldadas no art. 5º, § 1º, "6" c/c art. 6º, II e art. 12º, § 2º, todos da Lei nº 6.763/75.

Art. 5º - O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS - tem como fato gerador as operações relativas à circulação de mercadorias e às prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

[...]

§ 1º - O imposto incide sobre:

[...]

6) a entrada, em estabelecimento de contribuinte, de mercadoria oriunda de outra unidade da Federação, destinada a uso, consumo ou ativo permanente.

-----  
Art. 6º - Ocorre o fato gerador do imposto:

II - na entrada no estabelecimento de contribuinte de mercadoria oriunda de outra unidade da Federação, destinada a uso, consumo ou ativo permanente.

-----  
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,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

A clareza dos dispositivos legais acima não deixa qualquer dúvida quanto à correção das exigências fiscais, uma vez que efetivamente pertinentes a aquisições interestaduais de materiais de uso e consumo.

### 3. ICMS - Exportação - Proporcionalidade

A vedação ao crédito relativo a materiais de uso e consumo, inclusive para empresas exportadoras, está brilhantemente fundamentada no texto abaixo, de autoria do ilustre Advogado Geral do Estado, Dr. Carlos José da Rocha, cujos argumentos são aqui integralmente ratificados, conforme também já se posicionou a Assessoria do CC/MG, verbis:

"...

PARA MELHOR COMPREENSÃO DO TEMA, É NECESSÁRIO QUE SE TENHA EM VISTA A EXISTÊNCIA, NA LEI COMPLEMENTAR Nº 87, DE 13 DE SETEMBRO DE 1996, DE NORMAS JURÍDICAS, RELATIVAMENTE À MATÉRIA, DE TRÊS DIFERENTES NATUREZAS:

- A) DISCIPLINAMENTO DO INCISO II DO § 2º DO ART. 155 DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA (QUE EXIGE LEI PARA PERMITIR A MANUTENÇÃO DO CRÉDITO QUANDO AS SAÍDAS POSTERIORES NÃO SÃO TRIBUTADAS);
- B) NORMA QUE REGE A AMPLITUDE (O MÉTODO) DO DIREITO AO CRÉDITO (ART. 155, § 2º, XII, "c");
- C) NORMAS DE VIGÊNCIA

ASSIM, TERÍAMOS:

Natureza	Lei Complementar
Disciplina o art. 155, § 2º, II, "a" e "b", da CF	§§ 1º e 3º do art. 20
	Incisos I e II do art. 21
	§ 2º do art. 21
Amplitude/Método	Caput do art. 20
	§ 1º do art. 20 ("bens Alheios")
Vigência	Inciso II do art. 32
	Art. 33

#### **DISCIPLINA DO INCISO II DO § 2º DO ART. 155**

TAL E QUAL SE DÁ COM A CONSTITUIÇÃO, OS §§ 1º E 3º DO ART. 20 E OS INCISOS I E II E O § 2º DO ART. 21 DA LEI COMPLEMENTAR Nº 87, DE 1996, NÃO TRATAM DA ABRANGÊNCIA DO CREDITAMENTO (SE FÍSICO, FINANCEIRO OU MISTO), MAS APENAS REPRODUZEM (AINDA QUE COM A UTILIZAÇÃO DE OUTROS TERMOS) OU DISCIPLINAM O CONTIDO NO INCISO II DO § 2º DO ART. 155 DA CARTA MAGNA. OU SEJA, TRATAM DA VEDAÇÃO DO CRÉDITO (E RESPECTIVAS EXCEÇÕES) QUANDO EXISTEM OPERAÇÕES E PRESTAÇÕES SEM TRIBUTAÇÃO.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

POR EXEMPLO, O INCISO I DO § 3º DO ART. 20 UTILIZA O TERMO *INTEGRAÇÃO OU CONSUMO EM PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO* APENAS PARA DISTINGUIR A HIPÓTESE NELE TRATADA DAQUELA DO INCISO II, QUE SE REFERE AO COMÉRCIO, MAS AMBOS OS DISPOSITIVOS TRATAM DA MESMÍSSIMA REGRA: VEDAÇÃO DO CRÉDITO (E EXCEÇÕES) QUANDO A SUBSEQUENTE SAÍDA SE DER SEM INCIDÊNCIA DO ICMS.

### NORMA QUE REGE A AMPLITUDE DO DIREITO AO CRÉDITO

PARA COMPREENSÃO DO UNIVERSO EM QUE SE DÁ O DIREITO DE CREDITAMENTO, HÁ DE SE COTEJAR O CAPUT DO ART. 20 (QUE TRATA DO CRÉDITO FINANCEIRO) COM A EXCEÇÃO DO § 5º DO MESMO ARTIGO (QUE DISCIPLINA O CRÉDITO DO ATIVO PERMANENTE) E AS DO ART. 33 (QUE, AO CRIAR LIMITES TEMPORAIS, RESTRINGE, MOMENTANEAMENTE, O CONTEÚDO DO CAPUT DO ART. 20).

A REGRA (AMPLA) DE APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS NÃO ESTÁ NO § 3º DO ART. 20 E NEM NOS INCISOS I E II E NO § 2º DO ART. 21 DA LEI COMPLEMENTAR Nº 87, DE 1996, MAS NO CAPUT DO ART. 20, SUFICIENTEMENTE GENÉRICO PARA CONTEMPLAR TODAS AS HIPÓTESES.

RELATIVAMENTE AO USO E CONSUMO, POR FORÇA DA NORMA DE VIGÊNCIA CONTIDA NO INCISO I DO ART. 33, A ABRANGÊNCIA DO CAPUT DO ART. 20 FICOU PARCIALMENTE TOLHIDA.

### ANTINOMIA ENTRE NORMAS? PRIMEIRA NORMA DE VIGÊNCIA

É PRECISO TER EM MENTE QUE A LEI, QUANDO REDIGIDA EM SEUS ARTIGOS INAUGURAIS, NÃO CONSIDERAVA A PROIBIÇÃO, MAS A PERMISSÃO, DOS CRÉDITOS DE USO E CONSUMO, CUJA RESTRIÇÃO, TEMPORAL, OCORRE APENAS NO INCISO I DO ART. 33. OU SEJA, TODOS OS DEMAIS DISPOSITIVOS (MESMO OS QUE NÃO SE RELACIONAM DIRETAMENTE COM A CONCESSÃO DE CRÉDITOS DE USO E CONSUMO) REALMENTE FORAM ESCRITOS COMO SE DIREITOS AMPLOS A CRÉDITOS HOUVESSE, JÁ QUE A REDAÇÃO NÃO SE MODIFICARÁ QUANDO FINDAR O PRAZO PREVISTO NO INCISO I DO ART. 33.

**A EXPRESSÃO INTEGRAÇÃO OU CONSUMO EM PROCESSO DE PRODUÇÃO, QUANDO UTILIZADA NA LEI COMPLEMENTAR, NADA TEM A VER COM O UNIVERSO DO CREDITAMENTO, ISTO É, SE OS CHAMADOS BENS DE USO E CONSUMO SERIAM PASSÍVEIS DE APROVEITAMENTO. A EXPRESSÃO APENAS APARECE NO QUE INTITULAMOS 'DISCIPLINAMENTO DO INCISO II DO § 2º DO ART. 155'.**

SE ASSIM NÃO FOR, HAVERÁ ANTINOMIA, POR EXEMPLO, ENTRE O QUE PRESCREVE O INCISO I DO § 3º DO ART. 20 E O CONTIDO NO ART. 33 (QUE VEDA OS CRÉDITOS DE BENS DE USO E CONSUMO, COM A RESSALVA DO CONSUMO DE ENERGIA ELÉTRICA):

Art. 33. Na aplicação do art. 20 observar-se-á o seguinte:



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2011;

II - somente dará direito a crédito a entrada de energia elétrica no estabelecimento:

(...)

c) quando seu consumo resultar em operação de saída ou prestação para o exterior, na proporção destas sobre as saídas ou prestações totais;

(...)

PERGUNTA-SE: QUAL O MOTIVO DO DISPOSTO NA ALÍNEA "C" DO INCISO II DO ART. 33 SE A PERMISSÃO JÁ ESTIVESSE CONTIDA NO INCISO I DO § 3º DO ART. 20? NÃO É A ENERGIA ELÉTRICA MERCADORIA INTEGRADA OU CONSUMIDA EM PROCESSO DE PRODUÇÃO?

OBSERVE-SE, INCLUSIVE, QUE O CAPUT DO ART. 33 DETERMINA QUE A VEDAÇÃO SEJA APLICADA INCLUSIVE AO ART. 20. ASSIM, SE O INCISO I DO § 3º DO ART. 20 CONTIVESSE REGRA ATINENTE AO MÉTODO DO APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS DE BENS DE USO E CONSUMO NAS EXPORTAÇÕES, O ART. 33, AO SE REFERIR A ELE, TERIA TIRADO-LHE TEMPORARIAMENTE A EFICÁCIA. TERÍAMOS, TAMBÉM, ANTINOMIA ENTRE OS DOIS DISPOSITIVOS E O QUE DISPÕE O INCISO II DO ART. 32.

PORTANTO, O § 3º DO ART. 20 NÃO TRATA DO MESMO TEMA DO ART. 33, II, "c". AQUELE SE REFERE AO DISCIPLINAMENTO DO CONTIDO NO INCISO II DO § 2º DA CF; ESTE PERMITE A APLICAÇÃO DO CAPUT DO ART. 20, NO QUE SE REFERE AO USO E CONSUMO APENAS DE ENERGIA ELÉTRICA, SEM A LIMITAÇÃO TEMPORAL PREVISTA NO INCISO I DO ART. 33. O ART. 33 É REGRA DE VIGÊNCIA; O § 3º DO ART. 20 DISCIPLINA APENAS A MANUTENÇÃO DO CRÉDITO, PROIBIDA PELA CONSTITUIÇÃO QUANDO A SAÍDA POSTERIOR É NÃO TRIBUTADA.

### CRÉDITOS NAS EXPORTAÇÕES

ASSIM, TRATANDO-SE DE EXPORTAÇÕES, OS CRÉDITOS PERMITIDOS SÃO EXATAMENTE OS MESMOS ADMITIDOS PARA AS DEMAIS OPERAÇÕES, COM AS ÚNICAS RESSALVAS:

- QUANTO À AMPLITUDE: O ART. 33, AO TRATAR DA VIGÊNCIA DO CAPUT DO ART. 20, ALARGA O MÉTODO (MISTO, NA ATUALIDADE), INCLUINDO A ENERGIA E OS SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO NAS HIPÓTESES QUE ELENCA;

- QUANTO AO CONTIDO NO INCISO II DO § 2º DO ART. 155: OS §§ 1º E 3º DO ART. 20, OS INCISOS I E II E O § 2º DO ART. 21 PERMITEM O CRÉDITO APESAR DA OPERAÇÃO POSTERIOR NÃO TER INCIDÊNCIA.

**SEGUNDA NORMA DE VIGÊNCIA - O ART. 32, II**

COMO JÁ VISTO, O ART. 33 É REGRA DE VIGÊNCIA DO CAPUT DO ART. 20 (ASPECTO TEMPORAL) E, AO POSTERGÁ-LA PARCIALMENTE, ACABOU POR LIMITAR O PRÓPRIO CONTEÚDO DO CRÉDITO, ISTO É, O ASPECTO MATERIAL DA NORMA (EXCLUIU O USO E CONSUMO, A ENERGIA E A COMUNICAÇÃO EM CERTOS CASOS, P. EX.).

O ART. 32 TEM EXATAMENTE A MESMA FUNÇÃO DO ART. 33 (É CLÁUSULA DE VIGÊNCIA) E REFERE-SE, NO INCISO II, AINDA QUE SEM MENCIONÁ-LAS, ÀS EXCEÇÕES CONSTANTES DOS §§ 1º E 3º DO ART. 20, BEM COMO DOS INCISOS I E II E DO § 2º DO ART. 21.

EM SÍNTESE:

- O ART. 33 É NORMA DE VIGÊNCIA DO QUE DENOMINAMOS REGRA DE AMPLITUDE DO DIREITO AO CRÉDITO (ART. 155, § 2º, XII, "c");

- O INCISO II DO ART. 32 É NORMA DE VIGÊNCIA DO DISCIPLINAMENTO DA ALÍNEA "A" DO INCISO II DO § 2º DO ART. 155 DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA.

OU SEJA, O ART. 32, II, NÃO TEM NENHUM CONTEÚDO QUE NÃO SEJA O LIGADO AO TEMPO (VIGÊNCIA) E PODERIA PERFEITAMENTE ESTAR REDIGIDO ASSIM:

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

[...]

II - darão direito de crédito nos termos do inciso I do § 3º do art. 20 e não serão objeto do estorno previsto no inciso II do art. 21 as mercadorias entradas no estabelecimento para integração ou consumo em processo de produção de mercadorias industrializadas, inclusive semi-elaboradas, destinadas ao exterior;

A ÚNICA DIFERENÇA ENTRE OS DOIS ARTIGOS É QUE O ART. 33 DÁ VIGÊNCIA PARCIAL AO CAPUT DO ART. 20, AFETANDO, EM CONSEQUÊNCIA, O PRÓPRIO CONTEÚDO DA NORMA. O ART. 32, AO CONTRÁRIO, DEU VIGÊNCIA TOTAL ÀS EXCEÇÕES DOS §§ 1º E 3º DO ART. 20, DOS INCISOS I E II E DO § 2º DO ART. 21 (QUE, CONFORME JÁ REGISTRAMOS, EXISTEM APENAS EM FUNÇÃO DO INCISO II DO § 2º DO ART. 155 DA CF, NADA DIZENDO QUANTO AO CONTEÚDO DO CRÉDITO).

SE ASSIM NÃO FOR, PERGUNTA-SE: **QUAL O MOTIVO DO DISPOSTO NA ALÍNEA "C" DO INCISO II DO ART. 33 SE A PERMISSÃO JÁ ESTIVESSE CONTIDA NO INCISO II DO ART. 32? SE A ENERGIA ELÉTRICA - COMO PRODUTO OU CONSUMIDO EM PROCESSO INDUSTRIAL - JÁ FOSSE PASSÍVEL DE CRÉDITO**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

**EM QUALQUER OUTRO DISPOSITIVO (INCLUSIVE NO INCISO II DO ART. 32), NÃO HAVERIA DE SER TRATADA NO ART. 33.**

PODEMOS VOLTAR A AFIRMAR QUE A LEI COMPLEMENTAR QUANDO TRATA DO CONTEÚDO DO CRÉDITO, JAMAIS SE UTILIZA DAS EXPRESSÕES *CONSUMIDO* OU *CONSUMO EM PROCESSO* (CONFIRA-SE O CAPUT DO ART. 20 C/C ART. 33)

### A QUESTÃO DO REGULAMENTO

O REGULAMENTO DO ICMS, UTILIZANDO-SE DE TÉCNICA DIFERENTE DA TÉCNICA DA LEI COMPLEMENTAR, TRATOU EM DOIS INCISOS A MESMA REGRA (DANDO AO INTÉRPRETE DESAVISADO A IMPRESSÃO DE EXISTÊNCIA DE POSSÍVEIS DIFERENÇAS QUE NÃO EXISTEM):

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

(...)

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

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 - 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;

NA VERDADE, A 'GRANDE NOVIDADE' DO REGULAMENTO, EM COMPARAÇÃO COM A LEI COMPLEMENTAR, É A INTRODUÇÃO DA TERMINOLOGIA REFERENTE AOS CHAMADOS *PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS*. TRATAM-SE, NA VERDADE, DE MATERIAIS DE USO E CONSUMO (CUJA VEDAÇÃO SE ENCONTRA NO INCISO I DO ART. 33 DA LEI COMPLEMENTAR), QUE O ESTADO, HISTORICAMENTE, TEM PERMITIDO O CREDITAMENTO.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

PORTANTO, PARA A LEI COMPLEMENTAR, ENERGIA ELÉTRICA É BEM DE USO E CONSUMO, SENDO PERMITIDO O CRÉDITO, EM APENAS ALGUNS CASOS, COMO EXCEÇÃO À VEDAÇÃO DO INCISO I DO ART. 33.

A FIGURA 'PRODUTO INTERMEDIÁRIO' NÃO EXISTE NA LEI COMPLEMENTAR. TAMBÉM NÃO EXISTIA EM MINAS GERAIS, ENQUANTO IMPEROU O MÉTODO PURO DO 'CRÉDITO FÍSICO'. A PARTIR DA INTELIGÊNCIA QUE VEIO A CONSUBSTANCIAR A INSTRUÇÃO NORMATIVA 01/86, PARTE DO 'USO E CONSUMO' PASSOU A DAR CRÉDITO. TAL SEGMENTO FOI BATIZADO COMO 'PRODUTO INTERMEDIÁRIO' APENAS POR QUESTÃO METODOLÓGICA, JÁ QUE O RESTANTE DO 'USO E CONSUMO' CONTINUARIA A NÃO GERAR CRÉDITO.

A LEI COMPLEMENTAR, NO CAPUT DO ART. 20, DESCREVE O UNIVERSO DAS MERCADORIAS QUE ENTRAM NO ESTABELECIMENTO, NÃO SE REFERINDO, EM NENHUM MOMENTO, A 'PRODUTO INTERMEDIÁRIO'.

PORTANTO, O ESTADO DE MINAS GERAIS CONCEDEU, DESDE A IN 01/86, POR LIBERALIDADE, CRÉDITO DE PARTE DE USO E CONSUMO, PASSANDO A QUALIFICÁ-LA COMO PRODUTO INTERMEDIÁRIO...

...

O INCISO V DO ART. 66 DO REGULAMENTO, PORTANTO, É APENAS FRUTO DESTA 'TRADIÇÃO' MINEIRA DE CONSIDERAR A EXISTÊNCIA DA CATEGORIA DOS *PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS* E EQUIPARÁ-LOS, PARA FINS DE CRÉDITO, ÀS MATÉRIAS-PRIMAS E AO MATERIAL DE EMBALAGEM.

...

NESTE CONTEXTO, A EXCEÇÃO CONTIDA NO INCISO III DO ART. 70 DO REGULAMENTO ATUAL DO ICMS, VIGENTE À ÉPOCA DA AUTUAÇÃO, AO SE REFERIR A 'USO E CONSUMO' ESTAVA, EM DECORRÊNCIA DA MELHOR INTERPRETAÇÃO SISTEMÁTICA, SE REPORTANDO AOS PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS (CONSUMIDOS EM PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO). E NEM PODERIA SER DE OUTRA FORMA, SOB PENA DE VIOLAÇÃO DAS LEIS ESTADUAL E COMPLEMENTAR.

AS REDAÇÕES, NA FORMA QUE AS COMPREENDEMOS, SERIAM AS SEGUINTE, CONSIDERANDO-SE A EXISTÊNCIA DA CATEGORIA *PRODUTO INTERMEDIÁRIO* COMO ESPÉCIE DO GÊNERO *USO E CONSUMO* (MERCADORIAS ADQUIRIDAS OU RECEBIDAS PARA INTEGRAÇÃO OU CONSUMO EM PROCESSO DE PRODUÇÃO DE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS):

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

- a operação subsequente com a mesma mercadoria ou com outra dela resultante deva ocorrer com isenção ou não-incidência, ressalvada a entrada de

matéria-prima, produto intermediário ou o material de embalagem empregados na produção de produtos industrializados destinados à exportação para o exterior, inclusive os semi-elaborados;

- tratar-se de entrada, até 31 de dezembro de 2010, de bens destinados a uso ou a consumo do estabelecimento, excetuada a entrada de produto intermediário empregado na produção de produtos industrializados, inclusive os destinados à exportação para o exterior.

SÃO, PORTANTO, DUAS REGRAS E DUAS EXCEÇÕES DIFERENTES. A PRIMEIRA EXCEÇÃO REFERE-SE APENAS AOS PRODUTOS EXPORTADOS; A SEGUNDA, A TODAS AS INDUSTRIALIZAÇÕES.

COMO A LEI COMPLEMENTAR NÃO SE UTILIZA DA EXPRESSÃO *PRODUTO INTERMEDIÁRIO*, TERÍAMOS:

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

- a operação subsequente com a mesma mercadoria ou com outra dela resultante deva ocorrer com isenção ou não-incidência, ressalvada a entrada de mercadoria no estabelecimento para integração ou consumo em processo de industrialização ou produção rural, cuja saída posterior seja uma exportação para o exterior;

- tratar-se de entrada, até 31 de dezembro de 2010, de bens destinados a uso ou a consumo do estabelecimento, excetuada a entrada de energia elétrica consumida no processo de industrialização ou quando seu consumo resultar em operação de saída ou prestação para o exterior, na proporção destas sobre as saídas ou prestações totais.

#### O CONSUMO EM PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO

COMO ASSEVERADO ANTES, A EXPRESSÃO 'CONSUMO EM PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO' SE REFERE À CATEGORIA *PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS* (E, OBVIAMENTE, À PRÓPRIA *MATÉRIA-PRIMA*) E NÃO AO GÊNERO *USO E CONSUMO*.

POR QUÊ? PRIMEIRAMENTE, COMO TAMBÉM JÁ RESSALTADO, A EXPRESSÃO JAMAIS É UTILIZADA PARA DEMARCAR A ABRANGÊNCIA DO CRÉDITO (NÃO APARECE, POR EXEMPLO, NO CAPUT DO ART. 20). EM SEGUNDO LUGAR, A LEI COMPLEMENTAR, AO SE REFERIR À ENERGIA ELÉTRICA (ART. 33, II, "C"), CLARAMENTE DEMONSTROU QUE NÃO HAVIA, A PRETEXTO DE TRATAR DE '*CONSUMO EM PROCESSO DE*

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

INDUSTRIALIZAÇÃO', AUTORIZADO O APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS DO GÊNERO USO E CONSUMO, MESMO NAS EXPORTAÇÕES.

O MAIS IMPORTANTE: MUITO ANTES DE ALGUÉM PENSAR EM CONCEDER CRÉDITO PARA USO E CONSUMO, A NORMA MINEIRA JÁ IGUALAVA O TRATAMENTO DO PRODUTO INTERMEDIÁRIO AO DA MATÉRIA-PRIMA, DIZENDO-O CONSUMIDO NO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO (POR EXEMPLO, O ART. 144, II, "B", DO REGULAMENTO DE 1991). PORTANTO, PARA A LEGISLAÇÃO, O CONSUMO NO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO REFERIA-SE, ALÉM DA MATÉRIA-PRIMA, APENAS AO PRODUTO INTERMEDIÁRIO.

TAMBÉM NO CONVÊNIO ICM 66/88 (MUITO ANTES DOS CRÉDITOS DO USO E CONSUMO), JÁ SE PERMITIA O CRÉDITO DAS MERCADORIAS QUE, UTILIZADAS NO PROCESSO INDUSTRIAL, 'SEJAM NELE CONSUMIDOS' (ART. 31, III). A LEITURA DO ART. 34 DO MESMO CONVÊNIO NÃO DEIXA QUALQUER DÚVIDA QUE APENAS SE INCLUÍAM NO UNIVERSO DOS BENS CONSUMIDOS NO PROCESSO INDUSTRIAL A MATÉRIA-PRIMA E OS PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS.

EM SUMA, HÁ ANOS A EXPRESSÃO 'CONSUMO EM PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO' É EMPREGADA PARA DESIGNAR MATÉRIA-PRIMA E PRODUTO INTERMEDIÁRIO, NADA TENDO A VER COM USO E CONSUMO.

... " (GRIFOS ORIGINAIS)

Diante do acima exposto, não há como conceder à empresa créditos de ICMS relativos a materiais de uso e consumo, na proporção de utilização de cada produto em relação ao volume exportado pelo estabelecimento.

Tal posicionamento ganhou força com a edição do Decreto nº 45.388, de 2 de junho de 2010 (MG de 03/06/2010), 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*".

Não obstante, tendo em vista as reiteradas decisões deste E. Conselho, determinando a exclusão das multas, nos casos envolvendo aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a materiais de uso e consumo por estabelecimentos industriais exportadores, de forma proporcional às exportações realizadas, esta Câmara adota a mesma medida no presente processo, no que se refere às multas de revalidação e isolada aplicadas, referentes à irregularidade nº "1", quanto aos fatos ocorridos até 13/08/07, utilizando a argumentação contida no Acórdão nº 3.785/11/CE, *verbis*:

"Apesar de a redação do inciso VI do art. 66 do RICMS/02, vigente até 13/08/07, comportar a interpretação do cabimento do crédito do imposto relativo à aquisição de material de uso e consumo, na

proporção das exportações, a edição do Decreto nº 45.388, de 02 de junho de 2010, estancou quaisquer dúvidas que se pudesse ter acerca do entendimento que a Administração Tributária 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. Verifique-se a legislação mencionada:

RICMS de 2002, com redação em vigor até 13/08/07:

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:

(...)

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 - às mercadorias adquiridas ou recebidas para integração ou consumo em processo de produção de produtos industrializados, inclusive os semielaborados, destinados à exportação para o exterior; (Efeitos de 15/12/2002 a 13/08/2007)

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; (Efeitos de 15/12/02 a 13/08/07). (grifou-se)

(...)

Por sua vez, estabelece o Decreto nº 45.338/10, já mencionado:

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 regularizar sua conta gráfica de ICMS.

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.

(...)

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:

(...)

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).

Ressalta-se que a Superintendência de Tributação (SUTRI), órgão responsável pela interpretação da legislação tributária no âmbito da Secretaria de Estado da 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 003/07

(MG de 06/01/07)

PTA Nº: 16.000150270-97

Consulente: Belgo Siderurgia S/A

Origem: Belo Horizonte – MG

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.

CONSULTA INEFICAZ – Será declarada ineficaz a consulta que versar sobre disposição claramente expressa na legislação tributária, nos termos do inciso I, art. 22 da CLTA/MG.

Conforme se verifica, para as empresas industriais exportadoras, permitia-se, até 13/08/07, a apropriação de créditos inerentes aos produtos de uso ou consumo utilizados no processo industrial, antecipando a vigência do dispositivo geral que abriga o material de uso/consumo.

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.

Feitas estas considerações, 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 modificado, revogado, repristinado ou retroagido a vigência das normas sobre a matéria nele tratadas.

Desta forma, em face da impossibilidade deste órgão colegiado de negar aplicação a ato normativo, em observância ao art. 110, inciso I do RPTA, 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:

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

(...)

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

(...)

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.

Assim, para a aplicação das práticas reiteradas do inciso III do art. 100 do CTN, é necessário que a interpretação do Fisco seja antiga, iterativa e pacífica para que justifique a aplicação das normas jurídicas acima transcritas.

Neste diapasão, conforme melhor doutrina e jurisprudência, o contribuinte que agiu em conformidade com a orientação do Fisco não pode ficar exposto a penalidades, juros moratórios e atualização monetária na hipótese de orientação diversa adotada pelo Fisco, nos estritos termos da dicção do art. 100, inciso III e parágrafo único do CTN.

Frise-se, a orientação do Fisco era firme, pacífica, tanto assim, que chegou ao ponto de declarar ineficaz consulta em face da clareza da legislação que dispunha sobre 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”.

Diante do acima exposto e com base no inciso III e no parágrafo único do art. 100 do CTN, devem ser excluídos, no presente caso, os juros e as multas sobre as exigências relativas às entradas ocorridas até 13/08/07, considerando, evidentemente, a proporcionalidade das exportações realizadas pela Recorrida/Autuada.

Frise-se, por oportuno, que os juros moratórios incidentes sobre o *quantum* do imposto exigido no período em comento, devem ser decotados, passando incidir a partir de 14/08/07, com emprego dos índices da Taxa Selic que, por sua vez, resulta de disposição legal (art. 226 da Lei nº 6.763/75) c/c a Resolução nº 2.880/97.” (grifou-se)

Destaca-se que a decisão de exclusão apenas das penalidades se deve ao fato de que, no caso do presente processo, os juros estão incidindo somente a partir de 15/09/07, conforme demonstrado no DCMM acostado às fls. 06/07.

No tocante às multas, quanto à arguição da Impugnante de que estaria sendo duplamente penalizada, contrariando o princípio do “*non bis in idem*”, há que se destacar que as multas foram aplicadas sobre fatos distintos e são calculadas tomando-se bases de cálculo diferentes.

A Multa Isolada prevista no art. 55, XXVI da Lei nº 6.763/75 refere-se ao descumprimento de obrigação acessória, por apropriação indevida de créditos do imposto, ao passo que a Multa de Revalidação capitulada no art. 56, II da mesma lei, resulta do inadimplemento de obrigação principal, ou seja, pela falta de recolhimento do ICMS devido, *in verbis*:

Art. 53 - As multas serão calculadas tomando-se como base:

II - o valor das operações ou das prestações realizadas;

III - o valor do imposto não recolhido tempestivamente no todo ou em parte.

IV - o valor do crédito de imposto indevidamente utilizado, apropriado, transferido ou recebido em transferência.

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

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - MULTA DE REVALIDAÇÃO - EXPRESSA PREVISÃO - LEI ESTADUAL Nº 6.763/75 - MEIO DE COERÇÃO - REPRESSÃO À SONEGAÇÃO - CONSTITUCIONALIDADE. A multa de revalidação tem a finalidade de garantir a integralidade da obrigação tributária contra a prática de atos ilícitos e inadimplemento e não se confunde com a multa moratória nem com a compensatória ou mesmo com a multa isolada. A lei, ao prever como base de cálculo da multa de revalidação o valor do tributo devido, permite a sua atualização, para não haver depreciação do valor real da mesma.

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

Não há que se falar, portanto, em exigência cumulativa, e sim em aplicação de penalidades distintas para fatos também distintos (descumprimento de obrigação acessória e multa indenizatória por recolhimento a menor do imposto).

As questões de cunho constitucional levantadas pela Impugnante (*princípios da capacidade contributiva, da razoabilidade, da proporcionalidade, da vedação ao confisco, etc.*) não serão aqui analisadas, uma vez que não compete a este órgão julgador, nos termos do art. 110, I do RPTA, “a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda”.

Ressalte-se, no entanto, que as penalidades aplicadas atendem ao princípio da reserva legal, uma vez que expressamente previstas na Lei nº 6.763/75.

Cumprе mencionar, finalmente, que, em relação à Consulta SUTRI 003/07, formulada pelo mesmo grupo empresarial, entende-se que o art. 45 do RPTA não garante ao contribuinte a irreversibilidade de resposta a uma determinada consulta, nem afasta tributo devido, pois é dever do Estado a revisão de seus atos, especialmente se estes se mostrarem contrários à lei.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 45. A observância pelo consulente da resposta dada à consulta, enquanto prevalecer o entendimento nela consubstanciado, exime-o de qualquer penalidade e o exonera do pagamento do tributo considerado não devido no período.

Parágrafo único. A reforma de orientação adotada em solução de consulta prevalecerá em relação ao consulente após cientificado da nova orientação. (Grifou-se)

O que a legislação garante ao contribuinte é o afastamento de qualquer penalidade ou da penalidade e juros moratórios, conforme o caso (art. 106 ou art. 100 do CTN), mas jamais do tributo devido, face ao princípio da legalidade que rege o direito tributário, vale dizer, nascida a relação jurídico-tributária entre o Contribuinte e o Estado, nos termos da lei, esta jamais poderá ser afastada, exceto por decisão administrativa ou judicial.

A resposta a qualquer consulta é interpretação da legislação, atingindo, portanto, tanto a fatos futuros quanto aos pretéritos, independentemente de se tratar de solução retificadora ou original, com a ressalva acima mencionada, no que diz respeito à imposição de penalidades e/ou incidência de juros.

Por outro lado, de acordo com o art. 47 do RPTA, *“a resposta à consulta fica revogada com a superveniência de norma de legislação tributária naquilo que esta com aquela conflitar, independentemente de comunicação ao consulente”*.

Assim, mesmo que não houvesse resposta retificadora, a solução original dada à Consulta nº 003/2007 estaria revogada pelo Decreto 45.388, de 02 de junho de 2010, que em seu art. 2º assim estabelece:

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

Por ser norma de caráter geral, as disposições contidas no referido decreto atingem a todos os contribuintes do imposto, independentemente de o creditamento ter sido ou não amparado em respostas a consultas.

Resta claro, portanto, que a Impugnante, nos termos determinados pelo dispositivo acima, deveria ter estornado os créditos por ela apropriados, uma vez que referentes a materiais de uso e consumo, devendo-se observar que não compete a este órgão julgador *“a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda”*, em observância ao disposto no art. 110, I do RPTA.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. Também em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, por maioria

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento para excluir as multas vinculadas aos materiais de uso e consumo (irregularidade nº “1”), em relação aos fatos ocorridos até 13/08/07, com base no art. 100, inciso III, c/c parágrafo único do CTN, na proporção das saídas destinadas ao exterior em relação às saídas totais do estabelecimento, ocorridas até a mesma data (13/08/07). Vencidos, em parte, os Conselheiros Antônio César Ribeiro, que excluía, também, o tributo incidente nesse período referido e, Alexandre Périssé de Abreu, que o julgava procedente. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Wenceslau Teixeira Madeira e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Antônio Carlos Diniz Murta. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Guilherme Henrique Baeta da Costa (Revisor) e Alexandre Périssé de Abreu.

**Sala das Sessões, 10 de dezembro de 2013.**

**Antônio César Ribeiro**  
**Presidente**

**Marco Túlio da Silva**  
**Relator**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ANEXO I				
PRODUTOS QUE COMPORTAM RECUPERAÇÃO, CLASSIFICADOS COMO MATERIAIS DE USO E CONSUMO				
PRODUTO	UTILIZAÇÃO	ÁREA	COMPORTE RECUPERAÇÃO?	MÉTODO UTILIZADO NA RECUPERAÇÃO DO BEM
ANEL DES (R)AT-FE001-I-1240	REFRIGERAÇÃO DE ELETRODO	ACIARIA	SIM	TROCA-SE O TUBO QUE EMPENA COM O CALOR. SERVIÇO EFETUADO NA PRÓPRIA ÁREA DE TRABALHO
ANEL DES (R)AT-FE001-I-1240 POS 1 A 7	REFRIGERAÇÃO DE ELETRODO	ACIARIA	SIM	TROCA-SE O TUBO QUE EMPENA COM O CALOR. SERVIÇO EFETUADO NA PRÓPRIA ÁREA DE TRABALHO
CONJUNTO DES (R)LD-LD101-I-185 POS 1 E 2	ROLETE TORÇÃO DESBASTE	LAMINADOR	SIM	RECUPERA-SE O PRODUTO NA PRÓPRIA EMPRESA COM LIXADEIRA
CONJUNTO DES (R)LD-LD101-I-204 POS 1 E 2	ROLETE TORÇÃO DESBASTE	LAMINADOR	SIM	RECUPERA-SE O PRODUTO NA PRÓPRIA EMPRESA COM LIXADEIRA
DISCO DES (R)TL-LQ201-I-002 OPCA0 2	DISCO LAMINADOR LPP - LAMINAÇÃO	TREFILARIA	SIM	USINADO NA CAPUTO E CAPUTO
DISCO DES (R)TM-TS201-I-039	DISCO ALIMENTADOR DA FÁBRICA DE TELAS	TREFILARIA	SIM	USINADO NA MGD USINAGEM LTDA EM SANTOS DUMONT
FIEIRA DES (R)TT-MT206-I-227 BIT 1,20MM	FIEIRA DAS MÁQUINAS DE TREFILAR	TREFILARIA	SIM	POR USINAGEM NA BELGO BEKAERT ARAMES EM CONTAGEM
MORDENTE DES (R)TN-PP206-I-019	MORDENTE PARA FÁBRICA DE PREGOS	TREFILARIA	SIM	POR USINAGEM NA LUCHINI SERVIÇOS LTDA
MORDENTE DES (R)TN-PP206-I-019 8401113	MORDENTE PARA FÁBRICA DE PREGOS	TREFILARIA	SIM	POR USINAGEM NA LUCHINI SERVIÇOS LTDA
NAVALHA DES (R)TL-TR201-I-003	NAVALHA DO LPP	TREFILARIA	SIM	POR USINAGEM NA LUCHINI SERVIÇOS LTDA
NAVALHA DES (R)TL-TR201-I-004	NAVALHA DO LPP (CANTONEIRA MACHO)	TREFILARIA	SIM	POR USINAGEM NA LUCHINI SERVIÇOS LTDA
NAVALHA DES (R)TL-TR201-I-005	CÓDIGO DE RECUPERAÇÃO NAVALHA CANT. FÊMEA LPP	TREFILARIA	SIM	POR USINAGEM NA LUCHINI SERVIÇOS LTDA
NAVALHA DES (R)TM-TS201-I-050	NAVALHA DO TRANSVERSAL DA TS201	TREFILARIA	SIM	RETIFICAÇÃO COM REBOLO NA LUCHINI SERVIÇOS LTDA
NAVALHA DES (R)TN-PP201-I-129 POS 1	NAVALHA DAS MÁQUINAS DE PREGOS WAFIOS	TREFILARIA	SIM	POR USINAGEM NA LUCHINI SERVIÇOS LTDA
NAVALHA DES (R)TN-PP201-I-129 POS 10	NAVALHA DAS MÁQUINAS DE PREGOS WAFIOS	TREFILARIA	SIM	POR USINAGEM NA LUCHINI SERVIÇOS LTDA
NAVALHA DES (R)TN-PP201-I-129 POS 12	NAVALHA DAS MÁQUINAS DE PREGOS WAFIOS	TREFILARIA	SIM	POR USINAGEM NA LUCHINI SERVIÇOS LTDA
NAVALHA DES (R)TN-PP201-I-129 POS 2	NAVALHA DAS MÁQUINAS DE PREGOS WAFIOS	TREFILARIA	SIM	POR USINAGEM NA LUCHINI SERVIÇOS LTDA
NAVALHA DES (R)TN-PP201-I-129 POS 4	NAVALHA DAS MÁQUINAS DE PREGOS WAFIOS	TREFILARIA	SIM	POR USINAGEM NA LUCHINI SERVIÇOS LTDA
NAVALHA DES (R)TN-PP201-I-129 POS 8	NAVALHA DAS MÁQUINAS DE PREGOS WAFIOS	TREFILARIA	SIM	POR USINAGEM NA LUCHINI SERVIÇOS LTDA

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ANEXO I				
PRODUTOS QUE COMPORTAM RECUPERAÇÃO, CLASSIFICADOS COMO MATERIAIS DE USO E CONSUMO				
PRODUTO	UTILIZAÇÃO	ÁREA	COMPORTA RECUPERAÇÃO?	MÉTODO UTILIZADO NA RECUPERAÇÃO DO BEM
NAVALHA WAFIOS 4226-1202-00	NAVALHA DAS MÁQUINAS DE PREGOS WAFIOS N90	TREFILARIA	SIM	LUCBINI SERVIÇOS LTDA AFIA COM REBOLOS ESPECIAIS
PLACA ENKOTEC 110 C 5365	PLACA FIXA COMPLETA ALIMENTAÇÃO MORDENTES (ENKOTEC)	TREFILARIA	SIM	COM SOLDA E USINAGEM PELA SERVO AUTOMAÇÃO LTDA
PLACA ENKOTEC 118 B 5855	PLACA FIXA COMPLETA ALIMENTAÇÃO MORDENTES (ENKOTEC)	TREFILARIA	SIM	COM SOLDA E USINAGEM PELA SERVO AUTOMAÇÃO LTDA
ROLETE DES (F)LD-GL02-006 POS 29	ROLETE INTERMEDIÁRIO	LAMINADOR	SIM	POR USINAGEM, NA TEC ROLLER USINAGENS LTDA OU DENTRO DA PRÓPRIA USINA
ROLETE DES (F)LD-LI101-I-160 P224	LAMINADOR INTERMEDIÁRIO	LAMINADOR	SIM	POR USINAGEM, NA TEC ROLLER USINAGENS LTDA OU DENTRO DA PRÓPRIA USINA
ROLETE DES (F)TB-MT05-053	ROLETE ENDIREITADOR	TREFILARIA	SIM	POR USINAGEM, NA MGD USINAGEM LTDA, EM SANTOS DUMONT
ROLETE DES (R)LD-LD101-I-095 POS 1	ROLETE DESBASTE	LAMINADOR	SIM	POR USINAGEM, NA TEC ROLLER USINAGENS LTDA OU DENTRO DA PRÓPRIA USINA
ROLETE DES (R)LD-LD101-I-095 POS 2	ROLETE DESBASTE	LAMINADOR	SIM	POR USINAGEM, NA TEC ROLLER USINAGENS LTDA OU DENTRO DA PRÓPRIA USINA
ROLETE DES (R)LD-LD101-I-095 POS 4	ROLETE DESBASTE	LAMINADOR	SIM	POR USINAGEM, NA TEC ROLLER USINAGENS LTDA OU DENTRO DA PRÓPRIA USINA
ROLETE DES (R)LD-LI101-I-160 POS 221	ROLETE INTERMEDIÁRIO	LAMINADOR	SIM	POR USINAGEM, NA TEC ROLLER USINAGENS LTDA OU DENTRO DA PRÓPRIA USINA
ROLETE DES (R)LD-LI101-I-160 POS 28	ROLETE INTERMEDIÁRIO	LAMINADOR	SIM	POR USINAGEM, NA TEC ROLLER USINAGENS LTDA OU DENTRO DA PRÓPRIA USINA
ROLETE DES (R)LM-LM101-I-113 POS 1	ROLETE BLOCO	LAMINADOR	SIM	POR USINAGEM, NA TEC ROLLER USINAGENS LTDA OU DENTRO DA PRÓPRIA USINA
ROLETE DES (R)LM-LM101-I-113 POS 2	ROLETE BLOCO	LAMINADOR	SIM	POR USINAGEM, NA TEC ROLLER USINAGENS LTDA OU DENTRO DA PRÓPRIA USINA
ROLETE DES (R)LM-LM101-I-113 POS 4	ROLETE BLOCO	LAMINADOR	SIM	POR USINAGEM, NA TEC ROLLER USINAGENS LTDA OU DENTRO DA PRÓPRIA USINA
ROLETE DES (R)LM-LM101-I-126 POS 2	ROLETE BLOCO	LAMINADOR	SIM	POR USINAGEM, NA TEC ROLLER USINAGENS LTDA OU DENTRO DA PRÓPRIA USINA
ROLETE DES (R)LM-LM101-I-126 POS 4	ROLETE BLOCO	LAMINADOR	SIM	POR USINAGEM, NA TEC ROLLER USINAGENS LTDA OU DENTRO DA PRÓPRIA USINA
ROLETE DES (R)LM-LM101-I-126 POS 5	ROLETE BLOCO	LAMINADOR	SIM	POR USINAGEM, NA TEC ROLLER USINAGENS LTDA OU DENTRO DA PRÓPRIA USINA
ROLETE DES (R)LM-LM101-I-126 POS 6	ROLETE BLOCO	LAMINADOR	SIM	POR USINAGEM, NA TEC ROLLER USINAGENS LTDA OU DENTRO DA PRÓPRIA USINA
ROLETE DES (R)LM-LM101-I-126 POS 7	ROLETE BLOCO	LAMINADOR	SIM	POR USINAGEM, NA TEC ROLLER USINAGENS LTDA OU DENTRO DA PRÓPRIA USINA



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ANEXO I				
PRODUTOS QUE COMPORTAM RECUPERAÇÃO, CLASSIFICADOS COMO MATERIAIS DE USO E CONSUMO				
PRODUTO	UTILIZAÇÃO	ÁREA	COMPORTA RECUPERAÇÃO?	MÉTODO UTILIZADO NA RECUPERAÇÃO DO BEM
ROLETE DES (R)LS-EN104 I-001	ROLETE ENDIREITADEIRA	LAMINADOR	SIM	POR USINAGEM, NA TEC ROLLER USINAGENS LTDA OU DENTRO DA PRÓPRIA USINA
ROLETE DES (R)TB-EN207-I-001 4,2MM	ROLET PUXADOR TCC BITOLA 4,20 MM	TREFILARIA	SIM	POR USINAGEM, NA LUCHINI SERVIÇOS LTDA. EM JUIZ DE FORA
ROLETE DES (R)TB-EN207-I-001 5MM	ROLET PUXADOR TCC BITOLA 5 MM	TREFILARIA	SIM	POR USINAGEM, NA LUCHINI SERVIÇOS LTDA. EM JUIZ DE FORA
ROLETE DES (R)TB-EN207-I-003	ROLET PUXADOR TCC BITOLA 6 MM	TREFILARIA	SIM	POR USINAGEM, NA LUCHINI SERVIÇOS LTDA. EM JUIZ DE FORA
ROLETE DES (R)TB-MT200-I-003	ROLETE DESEMPENADEIRA MT200/203	TREFILARIA	SIM	POR USINAGEM, NA LUCHINI SERVIÇOS LTDA. EM JUIZ DE FORA
ROLETE DES (R)TL-EN206-I-030 POS 3	ROLETE GUIA DO LPP	TREFILARIA	SIM	POR USINAGEM, NA CAPUTO E CAPUTO
ROLETE DES (R)TL-LQ201-I-012 POS 1	ROLETE GUIA DO LPP	TREFILARIA	SIM	POR USINAGEM, NA CAPUTO E CAPUTO
ROLETE DES (R)TT-MT201-I-052 P3 NOTA3A	ROLETE DESEMPENADEIRA DIÂMETRO 40 MM TPR	TREFILARIA	SIM	POR USINAGEM, NA LUCHINI SERVIÇOS LTDA. EM JUIZ DE FORA
ROLETE DES (R)TT-MT204-I-116 POS 3.1	ROLETE ENDIREITADOR MT204	TREFILARIA	SIM	POR USINAGEM, NA LUCHINI SERVIÇOS LTDA. EM JUIZ DE FORA
ROLETE DES (R)TT-MT204-I-116 POS 3.2	ROLETE ENDIREITADOR MT205	TREFILARIA	SIM	POR USINAGEM, NA LUCHINI SERVIÇOS LTDA. EM JUIZ DE FORA
ROLETE DES (R)TT-MT204-I-116 POS 3.3	ROLETE ENDIREITADOR MT205	TREFILARIA	SIM	POR USINAGEM, NA LUCHINI SERVIÇOS LTDA. EM JUIZ DE FORA
ROLETE DES (R)TT-MT206-I-038 P3	ROLETE DESEMPENADEIRA DIÂMETRO 30 MM TPR	TREFILARIA	SIM	POR USINAGEM, NA LUCHINI SERVIÇOS LTDA. EM JUIZ DE FORA
ROLETE DES (R)TT-MT231-I-027	ROLETE ENTRADA CAIXA DE FIEIRA MT231	TREFILARIA	SIM	COMPORTA RECUPERAÇÃO, MAS A EMPRESA NÃO TEM RECUPERADO EM RAZÃO DE VIABILIDADE ECONÔMICO-FINANCEIRA
ROLETE DES (R)TT-MT231-I-028	ROLETE ENTRADA CAIXA DE FIEIRA MT232	TREFILARIA	SIM	COMPORTA RECUPERAÇÃO, MAS A EMPRESA NÃO TEM RECUPERADO EM RAZÃO DE VIABILIDADE ECONÔMICO-FINANCEIRA
ROLETE ENKOTEC 110 C 5366 1º	1º ROLETE DO ALIMENTADOR DE MORDENTES ENKOTEC	TREFILARIA	SIM	COMPORTA RECUPERAÇÃO, MAS A EMPRESA NÃO TEM RECUPERADO EM RAZÃO DE VIABILIDADE ECONÔMICO-FINANCEIRA
ROLO BTS 10.231-LP-10004-06-05	MOIHO DE INJEÇÃO DE FINOS	ALTOS FORNOS	SIM	COMPORTA RECUPERAÇÃO, MAS A EMPRESA NÃO TEM RECUPERADO EM RAZÃO DE VIABILIDADE ECONÔMICO-FINANCEIRA
TAMPA DES (R)AX-PA001 I-024	PANELAS	ACIARIA	SIM	POR CALDEIRARIA PELA MENDES JÚNIOR
TAMPA DES (R)CL-ML001 I-009	LINGOTAMENTO CONTÍNUO	ACIARIA	SIM	POR CALDEIRARIA NA CALDTEK LTDA
TAMPA DES (R)LM-RA101-I-105 POS 1 E 2	TRATAMENTO TÉRMICO ROLO	LAMINADOR	SIM	COMPORTA RECUPERAÇÃO, MAS A EMPRESA NÃO TEM RECUPERADO EM RAZÃO DE VIABILIDADE ECONÔMICO-FINANCEIRA

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

---

Acórdão:	20.314/13/2ª	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.000174455-56	
Impugnação:	40.010132435-01	
Impugnante:	ArcelorMittal Brasil S/A	
	IE: 367094007.03-33	
Proc. S. Passivo:	Sacha Calmon Navarro Coêlho/Outro(s)	
Origem:	DF/Juiz de Fora	

---

Voto proferido pelo Conselheiro Antônio César Ribeiro, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

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

Versa a presente autuação sobre recolhimento a menor do ICMS, no período de agosto de 2007 a dezembro de 2008, face à constatação das seguintes irregularidades:

1. aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a materiais de uso e consumo;
2. falta de recolhimento da diferença de alíquota relativa a aquisições interestaduais de materiais de uso e consumo.

A autuação versa basicamente sobre a falta de recolhimento do ICMS em face da aquisição, segundo o Fisco de material de uso/consumo.

A divergência encontrada aqui dá-se no que diz respeito à consulta formulada por contribuinte, notadamente a Consulta de Contribuintes nº 213/07, utilizada por várias empresas do seguimento como instrumento norteador de procedimentos fiscais a serem adotados sobre a matéria.

Nesse sentido, parece claro que na matéria em comento, o Estado de Minas Gerais, detinha tratamento diverso do adotado após a edição dos decretos posteriores à consulta referida, enxergando aqui o fato de que a matéria em si não era apenas de “interpretação”, mas sim de que havia uma norma positiva respaldando a consulta noticiada e os procedimentos assim enxergados pelos contribuintes interessados, tanto é verdade que legislações posteriores foram alteradas exatamente neste pormenor.

Nesta perspectiva onde, repita-se, havia legislação positiva autorizando o procedimento e entendimento ofertado pela Impugnante, não há como afastar apenas a incidência de juros e multas, pois, a glosa ofertada pelo Fisco dentro da seara legal não era autorizada porque o crédito sub-exame era legítimo no período vigente até agosto de 2.007.

Portanto, o feito fiscal neste pormenor não deve mesmo prevalecer.

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

Diante do exposto, julgo parcialmente procedente o lançamento para excluir das exigências fiscais o ICMS, multas e juros, no período vigente até agosto de 2.007.

**Sala das Sessões, 10 de dezembro de 2013.**

**Antônio César Ribeiro**  
**Conselheiro**

CC/MIG

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

---

Acórdão:	20.314/13/2ª	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.000174455-56	
Impugnação:	40.010132435-01	
Impugnante:	Arcelormittal Brasil S/A	
	IE: 367094007.03-33	
Proc. S. Passivo:	Sacha Calmon Navarro Coêlho/Outro(s)	
Origem:	DF/Juiz de Fora	

---

Voto proferido pelo Conselheiro Alexandre Périssé de Abreu, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

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

Na decisão proferida, acordou a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento para excluir as multas vinculadas aos materiais de uso e consumo (irregularidade nº “1”), em relação aos fatos ocorridos até 13/08/07, com base no art. 100, inciso III, c/c parágrafo único do CTN, na proporção das saídas destinadas ao exterior em relação às saídas totais do estabelecimento, ocorridas até a mesma data (13/08/07).

Contudo, é de se observar que a Impugnante realizou aproveitamento indevido de crédito relativo a material de uso e consumo.

A possibilidade de aproveitamento deste tipo de crédito foi introduzida pela Lei Complementar 87/96, por meio do *caput* de seu art. 20, o qual dispõe:

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.

Contudo, a entrada em vigor deste direito tem sido postergada seguidamente, ao longo dos anos, por meio de alterações redacionais no art. 33 do mesmo diploma legal, o que faz com que, tanto à época do aproveitamento indevido, quanto na atualidade, seja notória a impossibilidade jurídica de se apropriar de créditos relativos a material de uso e consumo.

À época dos fatos que ensejaram a presente autuação, a Lei Complementar 87/96 havia sido alterada pela LC 122/06, o que resultou na seguinte redação do referido art. 33:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 33. Na aplicação do art. 20 observar-se-á o seguinte:

I - somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2011;

Atualmente, a redação deste artigo, alterada pela LC 138/2010, apresenta a seguinte redação:

Art. 33. Na aplicação do art. 20 observar-se-á o seguinte:

I - somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2020;

A Impugnante, embora não faça quaisquer concessões sobre a natureza de produtos intermediários dos bens glosados, pede que seja reduzido o crédito estornado na proporção das exportações realizadas pelo estabelecimento.

Este pedido estaria embasado no art. 66, inciso VI, do RICMS/02. Tal artigo merece especial atenção quando interpretado em referência ao art. 70, inciso III, do mesmo diploma legal, cujas redações abaixo vigoram até 13/08/2007:

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:

(...)

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.

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

(...)

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;

Ocorre que “mercadorias adquiridas ou recebidas para integração ou consumo em processo de produção de produtos industrializados” não correspondem ao conceito de material de uso e consumo. Os itens referidos na fórmula adotada no inciso VI do art. 66 abrangem apenas a matéria-prima, produtos intermediários e ativo permanente utilizados na fabricação dos produtos, que em nada se confundem com materiais de uso e consumo.

Por isso, quando o Decreto nº 44.596/2007 revogou o inciso VI do art. 66 do RICMS e alterou a redação do art. 70 para a que abaixo se transcreve, ele não fez mais do que interpretar o conteúdo destes artigos:

Art. 70.

(...)

## 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;

Sendo assim, pode-se assegurar que, em nenhum momento até a presente data, o contribuinte mineiro teve direito a apropriar crédito referente a material de uso e consumo, mesmo se tratando de produtos destinados ao exterior. O direito a este crédito está adiado, atualmente, de acordo com o Decreto nº 45.532, de 21/01/11, para 1º de janeiro de 2020, que alterou a data como no dispositivo retrotranscrito.

Exatamente por isso se compreende porque o imposto devido em decorrência da apropriação indevida de crédito está sendo exigido na peça fiscal.

Ora, se é cabível exigir-se o imposto no presente caso, tal fato se deve à comprovação nos autos de que a Impugnante apropriou-se indevidamente de créditos de material de uso e consumo, no período de agosto de 2007 a dezembro de 2008. Esta conduta constitui-se em ilícito tributário, sujeito às multas de revalidação e isolada também exigidas na peça fiscal. As penalidades são decorrentes da prática delituosa identificada.

O que se nota é que caberiam duas possibilidades lógicas admissíveis: ou o imposto recolhido a menor pela Impugnante é exigível, porque em momento algum poderia ser entendido que as aquisições de material de uso e consumo dão direito a crédito; ou o imposto não é devido, porque o direito ao creditamento foi autorizado pela legislação tributária, na proporção das exportações. Entender que o imposto é devido, mas que as multas decorrentes do seu recolhimento a menor não o são constitui-se em uma contradição lógica inarredável.

Nesse sentido, correta a exigência da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75, e seus juros respectivos.

Diante do exposto, julgo procedente o lançamento.

**Sala das Sessões, 10 de dezembro de 2013.**

**Alexandre Périssé de Abreu  
Conselheiro**