

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 3.997/13/CE Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000168105-44  
Recurso de Revisão: 40.060132799-41, 40.060132838-09  
Recorrente: Novelis do Brasil Ltda.  
IE: 461013765.00-50  
Fazenda Pública Estadual  
Recorrida: Fazenda Pública Estadual, Novelis do Brasil Ltda.  
Proc. S. Passivo: Rodolfo de Lima Gropen/Outro(s)  
Origem: DF/BH-3 - Belo Horizonte

### **EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - MATERIAL DE USO E CONSUMO.** Constatado aproveitamento indevido de créditos de ICMS, relativos a aquisições de materiais de uso e consumo do estabelecimento, os quais não se caracterizam como produtos intermediários, nos termos do art. 66, inciso V c/c art. 70, inciso III, todos da Parte Geral do RICMS/02. Exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75. Entretanto, excluem-se as exigências relativas aos produtos classificados pelo Perito como produtos intermediários e, quanto as exigências remanescentes, os juros e multas, com base no art. 100, inciso III, c/c parágrafo único do Código Tributário Nacional (CTN), na proporção das saídas destinadas ao exterior em relação às saídas totais do estabelecimento, ocorridas até 13/08/07, voltando os juros a incidir a partir de 14/08/07.

Recurso de Revisão 40.060132799-41 conhecido à unanimidade e não provido pelo voto de qualidade. Recurso de Revisão 40.060132838-09 conhecido e não provido à unanimidade.

### **RELATÓRIO**

#### **Da Autuação**

Trata-se de autuação sobre recolhimento a menor do ICMS, no período de janeiro de 2005 a julho de 2010, apurado por meio de recomposição da conta gráfica, em face de aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a aquisições de materiais de uso e consumo, aplicados em ações de preservação ambiental, manutenção de máquinas industriais, bem como em análises de laboratório do estabelecimento autuado.

Exigem-se ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

#### **Da decisão recorrida**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A decisão consubstanciada no Acórdão n° 20.604/12/3ª pelo voto de qualidade, julgou parcialmente procedente o lançamento, para: 1) excluir as exigências relativas aos produtos classificados pelo Perito no anexo 1B, fls. 257/529, como "produtos intermediários" e, 2) sobre as exigências remanescentes, excluir os juros e multas, 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, voltando os juros a incidir a partir de 14/08/07.

### **Dos recursos**

Inconformada, a Recorrente Novelis do Brasil Ltda interpõe, tempestivamente, por intermédio de procurador regularmente constituído o Recurso de Revisão às fls. 678/701, requerendo, ao final, o seu provimento.

Inconformada, também, a Recorrente Fazenda Pública Estadual interpõe, tempestivamente, por intermédio do Procurador do Estado de Minas Gerais o Recurso de Revisão de fls. 734/754, contra o qual a Recorrida/Autuada apresenta contrarrazões às fls. 757/764, requerendo, ao final, o seu não provimento.

### **DECISÃO**

#### **Da Preliminar**

Cumprido analisar a preliminar de cabimento do presente recurso nos termos do art. 163 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, que assim determina:

Art. 163. Das decisões da Câmara de Julgamento cabe Recurso de Revisão para a Câmara Especial, no prazo de 10 (dez) dias contados da intimação do acórdão, mediante publicação da decisão no órgão oficial, nas seguintes hipóteses:

I - quando a decisão da Câmara de Julgamento resultar de voto de qualidade proferido pelo seu Presidente;

(...)

§ 1º Não ensejará recurso de revisão:

I - a decisão tomada pelo voto de qualidade, relativa à:

a) questão preliminar, exceto a referente à desconsideração do ato ou negócio jurídico ou a que resulte em declaração de nulidade do lançamento;

b) concessão de dedução de parcela do crédito tributário escriturada ou paga após a ação fiscal;

II - a decisão relativa ao cancelamento ou redução de multa isolada pelo órgão julgador estabelecida nos termos do § 3º do art. 53 da Lei n° 6.763, de 26 de dezembro de 1975.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Pela leitura e análise do texto acima transcrito em confronto com a decisão consubstanciada no Acórdão nº 20.604/12/3ª, ora Recorrida, verifica-se ser cabível o presente recurso, uma vez que a decisão foi tomada pelo voto de qualidade, adequando-se, perfeitamente, aos ditames do art. 163 do RPTA.

Ressalte-se, ainda, que a decisão não se enquadra em nenhuma das vedações constantes do § 1º do citado art. 163, pois não trata de questão preliminar ou de concessão de dedução de parcela do crédito tributário escriturada ou paga após a ação fiscal.

Superada, de plano, as condições de admissibilidade capitulada no art. 163, inciso I do RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, uma vez que a decisão recorrida foi tomada pelo voto de qualidade, revela-se cabível o presente Recurso de Revisão.

### **Do Mérito**

Considerando que a fundamentação do Acórdão recorrido não se contrapõe à decisão ora tomada por esta Câmara Especial e, por consequência, vai ao encontro das discussões alinhavadas nesta sessão de julgamento, transcreve-se aquela decisão, conforme a seguir.

Trata-se de autuação sobre recolhimento a menor de ICMS, no período de janeiro de 2005 a julho de 2010, em decorrência de apropriação indevida de créditos de ICMS referentes às aquisições de materiais de uso e consumo, aplicados em ações de preservação ambiental, manutenção de máquinas industriais, bem como em análises de laboratório do estabelecimento autuado.

Foram exigidos o ICMS, a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, e a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, todos da Lei nº 6.763/75.

### **Da arguição de decadência**

De início, pleiteou a Autuada/Recorrente em fase de impugnação que, seja considerado decaído o direito de lançar relativamente aos fatos geradores ocorridos nos períodos anteriores a dezembro de 2005, com base no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional - CTN.

Conforme estabelece o mencionado dispositivo, se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador, e expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário.

No entanto, constitui regra geral que ao lançamento de ofício aplica-se a contagem fixada no art. 173, inciso I do CTN.

Sobre o tema, o Egrégio Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, em decisão de 15/03/07, confirmou tal posição, em acórdão assim ementado (no que interessa ao caso em tela):

DIREITO TRIBUTÁRIO. PRAZO DECADENCIAL. CONVÊNIO 69/1998. ICMS/COMUNICAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. ILEGALIDADE. CDA. PRESUNÇÃO RELATIVA

DE CERTEZA E LIQUIDEZ. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. EXECUÇÃO EMBARGADA. ART. 20, § 4.º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. NÃO HAVENDO PAGAMENTO DO TRIBUTO OU NÃO CARACTERIZANDO A HIPÓTESE DE HOMOLOGAÇÃO EXPRESSA OU TÁCITA PELA FAZENDA PÚBLICA DO LANÇAMENTO, NÃO SE APLICA O DISPOSTO NO ART. 150, § 4º, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL EM RELAÇÃO À DECADÊNCIA. INCIDE, NESTA SITUAÇÃO, A REGRA GERAL ESTABELECIDADA PELO ART. 173, INC. I, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, CONFORME A JURISPRUDÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (...). TJMG – PROC. N.º 1.0024.05.692077-0/001(1); RELATORA DESEMBARGADORA MARIA ELZA; PUB. 30/03/2007.

Naquela decisão, ao analisar exigência sobre serviço preparatório (de comunicação) não levado à tributação pelo ICMS (tributado pelo ISS), em que o contribuinte recolheu o saldo devedor mensal apurado, tal qual a situação ora em análise, entenderam os ilustres julgadores que não havendo o pagamento sobre aquela parcela, não há que se falar em homologação, mas sim, em lançamento de ofício, ensejando a aplicação da norma do art. 173, inciso I do CTN.

No mesmo sentido decidiu o Egrégio Superior Tribunal de Justiça ao apreciar o Recurso Especial n.º 448.416-SP, sob a relatoria do Ministro Otávio Noronha, cuja ementa assim expressa:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ICMS. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. ARTS. 150, § 4º, E 173, I, DO CTN.

1. NA HIPÓTESE EM QUE O RECOLHIMENTO DOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO OCORRE EM DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL E, POR CONSEQUENTE, PROCEDE-SE AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO (CTN, ART. 149), O PRAZO DECADENCIAL DE 5 (CINCO) ANOS, NOS TERMOS DO ART. 173, I, DO CTN, TEM INÍCIO NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE ESSE LANÇAMENTO (DE OFÍCIO) PODERIA HAVER SIDO REALIZADO.

Aspecto interessante a anotar refere-se à fundamentação do decisum. Após abordar as hipóteses vinculadas ao § 4º do art. 150, o relator assim se posicionou:

OUTRA HIPÓTESE, ENTRETANTO, É AQUELA EM QUE O SUJEITO PASSIVO NÃO CUMPRE, OU CUMPRE DE MODO DIVERSO, COM SUAS OBRIGAÇÕES. ASSIM OCORRENDO, A ATIVIDADE A SER PRATICADA PELO FISCO NÃO PODERÁ SER CARACTERIZADA COMO MERA HOMOLOGAÇÃO, JÁ QUE ESTA PRESSUPÕE A EXISTÊNCIA DAS PROVIDÊNCIAS ADOTADAS PELO CONTRIBUINTE PASSÍVEIS DE CONFIRMAÇÃO PELA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA. NESSE CASO, CABE AO FISCO, NA FORMA ESTABELECIDADA PELO ART. 149 DO CTN, PROCEDER AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO, QUE É EXECUTADO TAMBÉM NOS CASOS DE OMISSÃO OU INEXATIDÃO DO SUJEITO PASSIVO NO CUMPRIMENTO DOS DEVERES QUE LHE FORAM LEGALMENTE ATRIBUÍDOS. COM EFEITO, EM TAIS CASOS, NÃO HÁ O QUE SE HOMOLOGAR.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em decisão recente (12/04/12), o STJ voltou a se manifestar pela aplicabilidade no art. 173, inciso I do CTN na hipótese da apuração do ICMS, como decidido no Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 76977/RS, com a seguinte ementa:

AGRG NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 76.977 – RS (2011/0191109-3)

RELATOR : MINISTRO HUMBERTO MARTINS

EMENTA - TRIBUTÁRIO. CREDITAMENTO INDEVIDO DE ICMS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DA REGRA PREVISTA NO ART. 173, I, DO CTN. PRECEDENTES.

1. A JURISPRUDÊNCIA DO STJ FIRMOU O ENTENDIMENTO NO SENTIDO DE QUE, HAVENDO CREDITAMENTO INDEVIDO DE ICMS, O PRAZO DECADENCIAL PARA QUE O FISCO EFETUE O LANÇAMENTO DE OFÍCIO É REGIDO PELO ART. 173, I, DO CTN, CONTANDO-SE O PRAZO DE CINCO ANOS, A PARTIR DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE À OCORRÊNCIA DO FATO IMPONÍVEL, DONDE SE DESSUME A NÃO OCORRÊNCIA, IN CASU, DA DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO LANÇAR OS REFERIDOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS.

2. "NOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, QUANDO OCORRE O RECOLHIMENTO EM DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL, DEVE A AUTORIDADE FISCAL PROCEDER AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO (CTN, ART. 149), INICIANDO-SE O PRAZO DECADENCIAL DE CINCO ANOS NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO FEITO (ART. 173, I, DO CTN)." (RESP 973189/MG, REL. MIN. CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 04/09/2007, DJ 19/09/2007, P. 262).

AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO. DECISÃO UNÂNIME.

Dessa forma, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo ao exercício de 2005 somente expirou em 31/12/10, conforme disposto no inciso I do mencionado art. 173, não ocorrendo a decadência relativamente ao crédito tributário exigido, uma vez que a Autuada/Recorrente foi regularmente intimada da lavratura do Auto de Infração em 15/12/10.

### **Dos Materiais de Uso e Consumo**

Exige o Fisco o estorno de créditos de ICMS vinculados às aquisições de materiais de uso e consumo, relacionados na planilha de fls. 16/75, cuja utilização se deu na manutenção de máquinas industriais, em ações de preservação ambiental e em laboratório na área de análises.

A Defesa alega que as conclusões fiscais partem tanto de equivocadas premissas acerca do processo produtivo, quanto à interpretação incorreta da legislação, que conforme assentado na jurisprudência, o direito de crédito de ICMS deve ser verificado segundo um critério físico, o que pressupõe a incorporação física do produto à mercadoria a ser objeto de circulação, mas que, todavia, a Lei Complementar nº 87/96 adotou critério misto, o qual admite o crédito pela aquisição tanto de matérias primas

quanto de produtos intermediários, embora estes não façam parte da composição do produto final.

Alega, ainda, que, conforme REsp. nº 1.175.166/MG, o Superior Tribunal de Justiça pontificou que a LC nº 87/96 ampliou a possibilidade do crédito, visto que esta não fez referência à necessidade de que os insumos integrem o produto final; que essa disciplina foi refletida no art. 66, inciso V, alínea “b” do RICMS/02; que os itens que foram objeto de glosa são aplicados direta e imediatamente na linha principal de produção, se entendida como o conjunto das fases que levam, estritamente, a obtenção do produto final e, que esses itens são pertencentes à linha principal de produção, mesmo que aplicados na atividade de tratamento ambiental.

Afirma, também, que diversos dos itens relacionados na autuação são componentes das bombas atreladas aos filtros de lama e ao sistema de neutralização de resíduos, dentre eles alguns rotores, carcaça, eixos e luva.

Às fls. 89/90 dos autos, descreve parte do processo produtivo e alega, em síntese, que os referidos itens são aplicados em tubos cuja atividade é parte indissociável do processo produtivo, que esses materiais estão sujeitos ao constante desgaste, que o direito de crédito decorre da IN SLT nº 01/86 na medida em que os bens adquiridos se consomem imediatamente e de forma integral e que, com relação aos tubos nos quais é aplicada a maior parte dos materiais listados pelo Fisco, há evidente contato físico direto.

Às fls. 91/92, afirma que há, ainda, pequena parcela dos materiais empregada na refusão do alumínio, os quais apresentam características necessárias à concessão do crédito, a exemplo do “rotor de grafite”, da “biruta” e do “tubo de aço esmaltado”, os quais sofrem desgaste contínuo em razão de interação física com o produto em elaboração e que, os bens cujos créditos foram glosados são consumidos no processo produtivo como itens essenciais à formação do produto final, nos moldes do art. 20, caput e § 1º da LC nº 87/96 e art. 66, inciso V, alínea “b” do RICMS/02.

A Autuada analisa o tema, às fls. 92/97, sob outro aspecto, ao alegar, em síntese, que os itens adquiridos, assim como o ácido sulfúrico, fazem parte do sistema de neutralização de resíduos da fábrica, que em razão das obrigações de natureza ambiental impostas às pessoas jurídicas potencialmente poluidoras, não se pode cogitar de um processo produtivo que não compreenda, como parte indissociável, sistema de tratamento ambiental, para evitar ou atenuar os danos derivados do lançamento de rejeitos industriais e que, da mesma forma, também não se pode dissociar a atividade desenvolvida dentro do laboratório de análises.

O Fisco enfrenta a questão informando que os requisitos para a classificação de um produto como intermediário são referenciados, inicialmente, no art. 66, inciso V, alínea “b” do RICMS/02 (... aqueles que sejam consumidos ou integrem o produto final na condição de elemento indispensável à sua composição.), mas que tais critérios (consumo e essencialidade/indispensabilidade) são insuficientes para a classificação.

A solução para o deslinde da questão é interpretar de forma sistemática o art. 66, inciso V, alínea “b” do RICMS/02, com o art. 222 do RICMS/02, principalmente com a disposição do inciso II, alínea “a”, sendo os produtos

intermediários o objeto da ação de transformação, ao passo que partes e peças são sujeitos da ação, transformam os produtos intermediários e as matérias primas em produto acabado.

Relativamente à Instrução Normativa SLT n° 01/86, informa (fls. 173/174) que, conforme art. 222 do RICMS/02, entende-se como processo industrial as operações consistentes na transformação de matérias primas e produtos intermediários em espécie nova e, como linha marginal as unidades do estabelecimento industrial (máquinas, equipamentos e instalações) cuja atividade não consista em transformação e/ou beneficiamento de matéria prima e intermediários em espécie nova e, que a atividade de manutenção industrial (aludida no inciso IV da IN SLT n° 01/86) não consiste em industrialização, pois a substituição de partes e peças desgastadas por similares novas é atividade distinta da ação de transformação de matéria prima e produto intermediário em espécie nova.

Informa, quanto ao estorno de créditos referentes à entrada de tubos, rotores, luvas e carcaças de bombas, que tais materiais não se confundem com intermediários; que não são objetos da transformação em espécie nova; que o princípio da não cumulatividade se refere às mercadorias e não ao estabelecimento quando menciona a jurisprudência do STF; que é inadmissível o creditamento visto que as partes e peças em comento encerram a cadeia polifásica de circulação e que, como são peças e partes de manutenção, a regra a ser aplicada é a do inciso IV da IN n° 01/86.

Quanto ao ácido sulfúrico (fls. 178), informa que este tem a finalidade de neutralizar a alcalinidade dos resíduos, não havendo geração de espécie nova (industrialização) e que sob o enfoque da IN n° 01/86, este material é aplicado em linha marginal de produção.

E, finalmente, quanto a “rotor de grafite”, “biruta” e “tubo de aço esmaltado”, afirma que, nos termos do art. 222 do RICMS/02, estes componentes são sujeitos da ação de industrialização, não se confundindo com produto intermediário (objetos da ação), que encerram a cadeia multifásica de circulação de mercadoria, aplicando-se ao caso o disposto no art. 70, incisos III e XI do RICMS/02, e que, como partes e peças de manutenção, enquadram-se no inciso IV da IN n° 01/86.

Conforme relatado anteriormente, na busca de uma melhor compreensão dos diversos produtos classificados pelo Fisco como de uso e consumo, os quais para a Impugnante atendem o conceito de intermediário, a Câmara de Julgamento determinou a realização de perícia.

Para tanto, em atendimento à determinação da Câmara de Julgamento, o Perito designado elaborou o Laudo Pericial de fls. 235/254, contendo as respostas aos quesitos formulados e a conclusão quanto à correta classificação dos produtos.

Informa que a relação dos 2.408 (dois mil, quatrocentos e oito) itens e sua classificação individualizada como produto intermediário ou material de uso e consumo encontra-se nos anexos IA (planilha analítica), em meio eletrônico, e IB (planilha sintética), em meio físico, às fls. 258/529.

Nesse sentido, concluiu, em resumo, que:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- 1.007 (um mil e sete) itens são utilizados em linhas marginais, previstas no inciso I da IN nº 01/86 e também possuem as características de uso e consumo, a exemplo do ácido sulfúrico utilizado para neutralização do potencial de hidrogênio - pH da lama vermelha (tratamento ambiental) e os produtos de laboratório (controle de qualidade);

- 15 (quinze) itens correspondem às ferramentas e instrumentos, previstas no inciso III da IN nº 01/86;

- 1.251 (um mil, duzentos e cinquenta e um) itens possuem as características descritas no item IV da IN nº 01/86, ou seja, são partes e peças de máquina, aparelhos ou equipamentos, pelo fato de não se constituírem em produto individualizado, com identidade própria, mas apenas componentes de estrutura estável e duradoura, cuja manutenção naturalmente pode importar na sua substituição e, além disso, não desenvolvem atuação particularizada, essencial e específica dentro da linha de produção e, dessa forma, caracterizam-se como material de uso e consumo; e

- 135 (cento e trinta e cinco) itens preenchem as condições previstas no inciso V da IN nº 01/86, caracterizando-se como produto intermediário, pois além do contato com o produto que se industrializa, também desenvolvem atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção.

Assim, com exceção dos 135 (cento e trinta e cinco) itens classificados pelo *Expert* como produtos intermediários, o que se constata do resultado da perícia é que a quase totalidade dos produtos são de uso e consumo e não intermediários, como quer a Impugnante, por não se enquadrarem na definição contida na Instrução Normativa SLT nº 01/86.

De acordo com a citada Instrução Normativa, produto intermediário é aquele que, empregado diretamente no processo de industrialização, integra-se ao novo produto e, também, o que, embora não se integrando ao novo produto, é consumido imediata e integralmente no curso da industrialização.

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.

Não se consideram consumidas imediata e integralmente os produtos, como 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.



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 sua substituição.

Corroborar esse entendimento a decisão do Supremo Tribunal Federal no RE 195.894 – 4, que foi assim ementada:

IMPOSTO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA E SERVIÇOS – PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE – OBJETO. O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE VISA AFASTAR O RECOLHIMENTO DUPLO DO TRIBUTO, ALCANÇANDO HIPÓTESE DE AQUISIÇÃO DE MATÉRIA-PRIMA E OUTROS ELEMENTOS RELATIVOS AO FENÔMENO PRODUTIVO. A EVOCAÇÃO É IMPRÓPRIA EM SE TRATANDO DE OBTENÇÃO DE PEÇAS DE MÁQUINAS, APARELHOS, EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS E MATERIAL DE MANUTENÇÃO. (GRIFOU-SE.)

As partes e peças, objeto da autuação, são típicas de manutenção periódica, ou para neutralizar a alcalinidade dos rejeitos com vistas ao atendimento da legislação ambiental ou, ainda, em análises de laboratório, não exercendo, portanto, atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção, em contacto físico com o produto que se industrializa, sendo caracterizadas como materiais de uso e consumo.

Dessa forma, com exceção dos produtos classificados na perícia como “intermediários”, em face da prova pericial realizada, afigura-se correta a glosa dos créditos efetuada pelo Fisco, uma vez que os créditos de ICMS relativos a materiais de uso e consumo são expressamente vedados pela legislação de regência do imposto, vedação esta regulamentada pelo art. 70, inciso III do RICMS/02, *in verbis*:

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;

A exigência da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, também se mostra correta, uma vez que totalmente pertinente ao caso dos autos, *in verbis*:

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

Noutro giro, assevera a Defesa que os materiais que tiveram seus créditos estornados foram utilizados em produtos destinados, em parte, à exportação, e nessa parte, desonerados de ICMS. Portanto, o crédito de materiais de uso e consumo teria que ser proporcional ao valor das exportações em relação às operações totais no período considerado.

A Fiscalização rejeita tal tese, afirmando que a compensação do imposto é objeto de lei complementar, pois a lei que rege o tema (LC nº 87/96) foi silente quanto ao crédito na proporção das exportações, pela entrada de materiais de uso e consumo, que esse silêncio significa não ao creditamento tratado; que a alternativa viável seria o firmamento de convênio no âmbito do CONFAZ, o que não fora feito, e que, no sentido de dirimir dúvidas sobre o tema foi editado o Decreto nº 45.388 de 02/06/10 e expõe sua ementa.

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

Consulta de Contribuinte nº 89/04

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

Consulta de Contribuinte nº 03/07

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

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

VI - às mercadorias adquiridas ou recebidas para integração ou consumo em processo de produção de produtos industrializados, inclusive os semi-elaborados, destinados à exportação para o exterior;

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

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...).

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)

(...)

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

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

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

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

Decreto nº 45.338/10:

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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. (grifou-se)

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

(...).

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

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

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

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

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

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

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

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

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

Nesse norte, considerando o entendimento do Órgão responsável pela interpretação da legislação tributária, dentro da estrutura da SEF/MG, a

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em conhecer dos Recursos de Revisão. No mérito, quanto ao Recurso nº 40.060132799-41 - Novelis do Brasil Ltda., pelo voto de qualidade, em negar-lhe provimento. Vencidos, em parte, os Conselheiros Antônio César Ribeiro (Relator), Luciana Mundim de Mattos Paixão e Rodrigo da Silva Ferreira, que lhe davam provimento parcial, nos termos do voto vencido. Quanto ao Recurso nº 40.060132838-09 - Fazenda Pública Estadual, à unanimidade, em negar-lhe provimento. Designado relator o Conselheiro Fernando Luiz Saldanha. Pela Recorrente, sustentou oralmente o Dr. João Manoel Martins Vieira Rolla e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Amélia Josefina A. Nogueira da Fonseca. Participou do julgamento, além dos signatários, e dos Conselheiros vencidos, o Conselheiro José Luiz Drumond (Revisor).

**Sala das Sessões, 25 de janeiro de 2013.**

**Maria de Lourdes Medeiros**  
**Presidente**

**Fernando Luiz Saldanha**  
**Relator designado**

**T**