

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 4.128/13/CE Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000171958-19
Recurso de Revisão: 40.060134400-76, 40.060134285-21
Recorrente: 2ª Câmara de Julgamento
Vale Manganês S/A
IE: 461123280.01-02
Recorrida: Vale Manganês S.A, Fazenda Pública Estadual
Proc. S. Passivo: Rodolfo de Lima Gropen/Outro(s)
Origem: DF/BH-3 - Belo Horizonte

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - ENERGIA ELÉTRICA. Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS, relativos à energia elétrica consumida fora do processo de industrialização, contrariando o disposto no art. 66, § 4º, I, “b” da Parte Geral do RICMS/02. Exigência de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75. Restabelecida a exigência de ICMS relativa à energia elétrica consumida nos setores laboratórios, matéria-prima do R1, matéria-prima do R2R3, galpão britagem e galpão britagem expedição, prédio R1 e prédio R2R3, mantendo-se a exclusão dos juros e multas, na proporção das saídas destinadas ao exterior em relação às saídas totais do estabelecimento, ocorridas até 13/08/07, com fundamento no art. 100, inciso II c/c parágrafo único do CTN, voltando os juros a incidir a partir de 14/08/07.

Recurso de Revisão 40.060134285-21 conhecido à unanimidade e não provido por maioria de votos. Recurso de Revisão 40.060134400-76 conhecido à unanimidade e parcialmente provido por maioria de votos.

RELATÓRIO

Da Decisão Recorrida

Trata a autuação de recolhimento a menor de ICMS, no período de janeiro de 2006 a setembro de 2011, apurado mediante recomposição da conta gráfica, em face de a Autuada ter se apropriado de créditos de ICMS destacados em notas fiscais de entrada concernentes à energia elétrica não consumida no processo de industrialização.

As exigências foram do ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da mencionada lei.

A decisão consubstanciada no Acórdão nº 20.093/13/2ª, pelo voto de qualidade, julgou parcialmente procedente o lançamento para excluir as exigências, na proporção das saídas destinadas ao exterior em relação às saídas totais do

estabelecimento até 13/08/07, relativas à energia elétrica consumida no estabelecimento autuado nos setores laboratórios, matéria prima do R1, matéria prima do R2R3, galpão britagem e galpão britagem expedição, prédio R1 e prédio R2R3. Vencidos, em parte, os Conselheiros Fernando Luiz Saldanha (Relator), que excluía, com base no art. 100, III c/c parágrafo único do CTN, apenas os juros e multas da parcela do crédito tributário excluído no voto majoritário e Ricardo Wagner Lucas Cardoso que excluía integralmente as multas aplicadas no crédito estornado da energia elétrica consumida nos mesmos setores do estabelecimento autuado indicados acima, na proporção das saídas destinadas ao exterior em relação às saídas totais do estabelecimento, e determinava a incidência dos juros moratórios somente a partir da data da intimação do Auto de Infração.

Inconformada, a Autuada, ora Recorrente, interpõe, tempestivamente, por intermédio de procurador regularmente constituído, o Recurso de Revisão de fls. 197/210, clamando pelo seu provimento e reforma do v. acórdão recorrido com o cancelamento integral do crédito tributário remanescente no lançamento.

Ressalta-se que como a decisão recorrida se deu pelo voto de qualidade desfavorável, em parte, à Fazenda Pública Estadual, a Câmara Especial de Julgamento, além do Recurso da Recorrente, reexaminou a matéria objeto da divergência, nos termos do disposto no § 2º do art. 163 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA).

DECISÃO

Da Preliminar de Admissibilidade

Superada, de plano, as condições de admissibilidade capituladas no art. 163, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (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

Conforme já relatado, trata o presente lançamento sobre a acusação fiscal de que a Recorrente, no período de janeiro de 2006 a setembro de 2011, recolheu a menor o ICMS visto que aproveitou, indevidamente, créditos de ICMS referentes a aquisições de energia elétrica consumida fora do processo de industrialização.

Ressalta-se que os fundamentos expostos, em parte, no Acórdão Recorrido e, integralmente, no voto vencido do Conselheiro Fernando Luiz Saldanha foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e por esta razão passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações.

A respeito da parcela do crédito tributário remanescente, a Recorrente retorna com a discussão suscitada na fase inicial impugnatória sobre o direito de se apropriar integralmente do crédito de ICMS da energia elétrica consumida no despoejamento da britagem, nos filtros R2/R3, na iluminação do estabelecimento (lâmpadas) e nas estações de tratamento de esgoto e de água (ETE e ETA).

Nesse ínterim, o Acórdão Recorrido ao abordar a questão de não haver direito ao crédito de ICMS da energia elétrica consumida nesses setores esgotou toda a análise, como pode ser observado dos excertos a seguir.

Da Energia Consumida nos “Despoeiramento da Britagem e nos Filtros R2/R3”:

Segundo a Recorrente *“os equipamentos relacionados ao Despoeiramento da Britagem e aos Filtros R2 e R3 fazem parte do Sistema de Despoeiramento, que existe nos diversos pontos da linha de produção, nos quais é expelida significativa quantidade de poeira e fragmentos do metal em elaboração, o que ocorre especialmente nas fases de refino e britagem”*.

Informa que *“a finalidade dos filtros e do próprio Sistema de Despoeiramento (formado, além dos filtros, por exaustores, dentre outros equipamentos) é filtrar e captar as partículas despejadas no ar, inclusive durante a quebra dos lingotes produzidos na fundição do manganês, bem como nas fases de redução e refino”*.

Especificamente quanto aos filtros do britador de escória, aduz que *“o material captado é separado, armazenado e compactado, formando novos insumos (blocos à base do minério-manganês), os quais são reinseridos no processo produtivo, diretamente nos fornos de fundição”*.

Salienta que *“os filtros são componentes de um sistema maior – de despoeiramento – que é parte integrante do complexo produtivo da Impugnante, estando relacionado à obtenção do produto final (ferro-ligas)”,* pois o despoeiramento evitaria a contaminação das ferro-ligas em elaboração, uma vez que retira do ar partículas que não deveriam ser aplicadas no material, alterando-se sua composição e, no caso dos filtros de britagem de escória, por se prestar a realimentar os fornos com matéria prima.

Enfatiza que *“a par da ligação evidenciada entre os sistemas acima referidos e a atividade econômica do estabelecimento, do ponto de vista essencialmente produtivo, ao menos os filtros fazem parte da atividade do estabelecimento do ponto de vista da função ambiental que exercem, embora de caráter secundário, a qual faz parte da atividade de qualquer empreendimento”*.

Afirma que, por razões de ordem legal (Lei nº 6.938/81 - Política Nacional do Meio Ambiente), *“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”*.

Prossegue, alegando que a *“finalidade ambiental dos Filtros é evidente, pois o equipamento evita a dispersão, na atmosfera, de partículas (pó de manganês, dentre outros), reduzindo o impacto ambiental que certamente decorreria”*.

Conclui que a glosa dos créditos efetuada pelo Fisco carece de supedâneo legal, pois a ação desenvolvida pelo sistema de despoeiramento/filtros – ainda que possuam função ambiental apenas – são claramente essenciais para um processo

produtivo que atenda às normas ambientais, evitando até sua descontinuidade por descumprimento destas regras.

Com a finalidade de maior esclarecimento deste tópico, transcreve-se a diligência efetuada pela Assessoria do CC/MG, com as respectivas respostas da Autuada.

Considerando-se que os argumentos das partes eram divergentes, no todo ou em parte, a Assessoria do CC/MG, visando esclarecer quaisquer dúvidas sobre o assunto, exarou o interlocutório de fls. 168/170, com o seguinte teor, no que diz respeito ao assunto ora em análise (filtros de manga/sistema de despoeiramento):

“... **1. Quanto ao Vínculo do Sistema de Despoeiramento ao Processo Produtivo:**

1.1. Que tipo de material é acondicionado nos bags citados pelo Fisco?;

1.2. Informar como ocorre a separação, armazenamento e compactação do material, de forma a se obter os ‘novos insumos (blocos à base de minério manganês)’, que são reinseridos no processo produtivo, diretamente nos fornos de fundição, como afirmado na impugnação;

1.3. Descrever a forma de reinserção dos ‘novos insumos’ nos fornos de fundição. A reinserção ocorre de forma cíclica, contínua e automática?;

1.4. Diante da afirmação de que, ‘caso não se utilizasse o sistema em questão, certamente os níveis de produção seriam drasticamente reduzidos’, favor demonstrar tecnicamente o percentual de recuperação de ‘matéria-prima’ (minério de manganês) no sistema de despoeiramento. Existe comprovação contábil do percentual de recuperação de matéria prima?...”

Comparecendo aos autos, a Impugnante esclarece, inicialmente, que possui 03 (três) “Sistemas de Despoeiramento” distintos, conforme diagramas acostados à fl. 177, quais sejam:

- 1) “Sistemas de Despoeiramento dos Fornos de Redução e Refino”;
- 2) “Sistemas de Despoeiramento do Britador de Escória”;
- 3) “Sistemas de Despoeiramento do Britador de Ligas”.

Salienta que, “quando o Fisco menciona sobre um material que não é reaproveitado no processo produtivo e que em seguida é depositado em células com cobertura de terra e posterior reflorestamento, é certo que estaria descrevendo o funcionamento de qualquer dos sistemas

de despoeiramento pormenorizados nos números 1 ou 2 acima”, e não o descrito no item “3” – “Sistema de Despoeiramento do Britador de Ligas”.

Quanto aos questionamentos do interlocutório, as respostas da Impugnante foram no seguinte sentido:

- Quanto ao subitem “1.1”:

“Nos bags citados pelo Fisco a Impugnante armazena o pó de liga de Manganês gerado durante o processo de britagem do produto. Esse pó, em seguida, é aglomerado para retornar ao processo produtivo em momento oportuno”.

- Quanto ao subitem “1.2”:

*“A **separação** do material ocorre durante o processo de britagem da liga, sendo que parte do material, então denominado de pó de liga, é captado pelos filtros de manga inseridos no sistema de despoiramento.*

*O **armazenamento** do material (pó de liga) captado pelos filtros de manga durante o processo de britagem é acondicionado nas chamadas Big Bags, os quais são armazenados em locais apropriados, até que, à vista do volume acumulado, seja possível retornar ao processo produtivo através do britador de ligas.*

*No procedimento de **compactação** o material denominado de pó de liga é misturado com os finos de minério e finos de coque, para que, posteriormente, seja processado na planta de aglomeração, gerando um novo insumo denominado ‘Briquete’. O novo insumo é utilizado nos fornos de redução como matéria prima, mantendo-se em continuidade no processo produtivo”.*
(Grifos Originais)

- Quanto ao subitem “1.3”:

“Os novos insumos são reinseridos no processo produtivo como forma de composição da matéria prima utilizada nos fornos de redução. Ou seja, os novos insumos são inseridos na composição da matéria prima utilizada no processo produtivo dos fornos de redução (Minério de Manganês, Quartzo, Coque, Escória e Briquete). A utilização do Briquete faz parte de um ciclo contínuo no processo produtivo.” (Grifo Original)

- Quanto ao subitem “1.4”:

“A prova pericial terá o condão de ratificar o reaproveitamento do pó de liga, que se transforma, como dito, em insumo. Caso contrário, os finos captados pelo despoeiramento do britador de ligas seriam simplesmente descartados, gerando perda de item passível de naturezação como matéria prima”.

Portanto, da análise das respostas acima, verifica-se que o “pó de liga” captado pelo sistema de despoeiramento não retorna ao processo produtivo de forma cíclica, contínua e automática, ou seja, não há reinserção automática, no processo produtivo, do “pó de liga” supostamente recuperado pelo sistema em questão.

O “pó de liga”, após ser captado pelo sistema de despoeiramento, é acondicionado em “bags”, retornando ao processo somente em “momento oportuno”, “à vista do volume acumulado” e, ainda assim, seu retorno somente ocorre após ser misturado com os finos de minério e finos de coque, gerando um novo insumo denominado “**Briquete**”, que seria utilizado nos fornos de redução, como matéria-prima.

Logo, o sistema de despoeiramento não participa do processo produtivo das ferro-ligas, uma vez que não é utilizado na extração (do minério manganês), na movimentação, beneficiamento/transformação ou estocagem do minério ou do produto acabado.

Apenas pode ser considerado como um sistema que participa de atividade integrada ao processo produtivo, por razões de ordem legal (Lei nº 6.938/81 - Política Nacional do Meio Ambiente), não se encontrando, porém, intrinsecamente relacionado com a produção das ferro-ligas.

Cabe destacar que, ainda que os “Briquetes” sejam utilizados nos fornos de redução, como matéria-prima, questão contestada pelo Fisco, o que se verifica é que ocorre, no máximo, uma “reciclagem” de materiais captados pelo sistema de despoeiramento, que permite o reaproveitamento de parte desse material que, após ser misturado a outros produtos (finos de minério e de coque), geram um novo produto (“Briquete”) que, de acordo com a Recorrente, seria utilizado nos fornos de redução, como matéria-prima.

Entretanto, tal fato não se confunde com a participação do sistema em questão no processo produtivo propriamente dito.

Portanto, mesmo que se admitisse algum tipo de reaproveitamento do material captado (em momento futuro, e não de forma concomitante com a captação), tal fato em nada modificaria o feito fiscal, pois a reinserção do material no processo produtivo não ocorreria de forma contínua, cíclica e automática (*que induziria à conclusão de que o sistema participaria do processo de produção*), uma vez que, de acordo com a alegação da própria Recorrente, o material captado, antes de ser reinserido nos fornos de fundição, “é separado, armazenado e compactado” e retorna somente em “momento oportuno”, “à vista do volume acumulado”.

Assim, o consumo de energia elétrica no sistema de despoeiramento não gera direito a créditos do ICMS, uma vez que, ainda que essencial, por força de ordem legal (para fins de controle ambiental), o sistema em análise não desenvolve qualquer ação no processo industrial propriamente dito (na extração/beneficiamento do minério), pois tem a função precípua de evitar a dispersão, na atmosfera, de partículas (pó de manganês, dentre outros), reduzindo o impacto ambiental.

Da Energia Consumida na Iluminação (Lâmpadas - Diversos Setores):

Segundo a Recorrente “os diversos setores de consumo de energia elétrica apontados no Anexo I dizem respeito a lâmpadas, ou seja, trata-se de consumo de energia com a iluminação do estabelecimento”.

Acrescenta que uma vez constatada a vinculação dos equipamentos ao processo industrial, também o são os componentes da iluminação, não se tratando, pois, de iluminação externa à área produtiva ou adstrita a escritórios ou refeitórios, mas dentro da própria linha de produção.

No entanto, conforme destacado pelo Fisco na manifestação fiscal, “antes da Lei Complementar nº 102, havia na LC nº 87/96, possibilidade para o aproveitamento de créditos do consumo de Energia Elétrica em atividades comerciais. Após a promulgação da LC nº 102/00, este crédito ficou restrito, até o ano de 2020, aos equipamentos industriais que transformam a matéria-prima e às concessionárias de energia”.

Em sua obra ICMS Didático, o Dr. Célio Lopes Kalume, Procurador do Estado de Minas Gerais, ao analisar a expressão “consumo em processo de industrialização”, assim se posiciona:

“10.10.6 O consumo em processo de industrialização

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 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 industrialização’, autorizado o aproveitamento de créditos do gênero uso e consumo, mesmo nas exportações.

No Convênio 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. 33, 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.

10.10.7 Uma breve consulta ao guardião da lei federal

Em pelo menos duas oportunidades, o Superior Tribunal de Justiça (cuja missão precípua é interpretar a lei federal) já tratou do tema.

No Mandado de Segurança nº 19.521, a relatora Ministra Eliana Calmon fez constar de seu voto (omissão e destaques nossos):

A LC 102/2000, ao introduzir alterações na LC 87/96, estabeleceu as restrições seguintes:

[...]

b) em relação à energia elétrica, o aproveitamento do ICMS dava-se quando a energia fosse utilizada no processo de industrialização, visto que tal restrição já estava explicitada antes da LC 87/96, pelo Convênio 66/88, art. 31. Não houve alteração substancial restritiva para o consumidor com a nova redação dada ao art. 33 da referida lei complementar. O novo dispositivo apenas deixou mais explicitadas as hipóteses, ou seja:

- 1) quando fosse objeto de operação de saída a própria energia elétrica, o que não se aplica à espécie em julgamento;
- 2) igual à hipótese antecedente, ou seja, quando fosse consumida no processo de industrialização. Apenas houve mudança de nomenclatura, pois o legislador, no inciso III do art. 31 do Convênio 66/88, usou a expressão **UTILIZADOS NO PROCESSO INDUSTRIAL**;

[...]

Como se percebe, a Ministra Eliana Calmon fez constar de seu voto que a expressão **consumida no processo de industrialização** (do art. 33, II, “b” da Lei Complementar) **equivale a utilizados no processo industrial** (art. 31, III do Convênio 66/88). Logo, com base em tais expressões, não é possível conceder pela lei complementar crédito que não era concedido pelo convênio.”

KALUME – Célio Lopes – ICMS Didático – Editora Del Rey Ltda. – 2011 – fls. 398/400)

Vê-se, portanto, que a expressão “consumida no processo de industrialização” a que faz menção a Lei Complementar nº 87/96 (e alterações posteriores), bem como pelo art. 66, III, § 4º, I, “b” do RICMS/02 deve ser entendida como UTILIZADA NO PROCESSO INDUSTRIAL.

Assim, no caso dos autos, somente gera direito a créditos de ICMS a entrada de energia elétrica UTILIZADA no manuseio da matéria-prima (minério) na linha

central de produção e nos processos industriais de britagem, peneiramento, filtragem, lingotamento, etc., ou seja, somente nos casos em que a energia elétrica seja utilizada como insumo energético de máquinas e equipamentos que participem diretamente do processo de obtenção do produto final, no caso ferro-ligas.

Por consequência, não gera direito a crédito a energia elétrica consumida, exclusivamente, para fins de ILUMINAÇÃO do estabelecimento (consumo em lâmpadas), ainda que a iluminação ocorra em setores/áreas que integrem a linha central de produção.

ICMS - Exportação - Proporcionalidade - Inaplicabilidade:

A vedação ao crédito relativo a materiais de uso e consumo (**no caso, a energia elétrica não consumida no processo de industrialização**), inclusive para empresas exportadoras, já foi definida em diversas decisões deste E. Conselho, podendo ser citado, a título de exemplo, o Acórdão nº 3.785/11/CE.

Assim, não há como se conceder à empresa créditos de ICMS relativos à energia elétrica consumida fora do processo de industrialização (consumida em linhas marginais, alheias ou somente na iluminação da planta industrial), na mesma proporção das exportações realizadas.

Tal posicionamento ganhou força com a edição do Decreto nº. 45.388, de 2 de junho de 2010 (MG de 03/06/10), 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”*.

Como já ressaltado, a energia elétrica, em função de sua própria especificidade e da própria legislação, somente gera direito a créditos de ICMS se for consumida no processo de industrialização, como determina o art. 33, II, “b” da Lei Complementar nº 87/96.

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;

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

a) quando for objeto de operação de saída de energia elétrica;

b) quando consumida no processo de industrialização;

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

Deve-se levar em conta que a principal atividade da Recorrente é a fabricação e comercialização de ferro-ligas.

Para vender ou exportar o referido produto (ferro-ligas) tem que produzi-lo previamente. Assim, a energia elétrica consumida na industrialização também serve para viabilizar a venda do produto no mercado interno ou destinado à exportação.

Por consequência¹, o crédito relativo à energia elétrica consumida, que resulte em posterior exportação (consumo que resulta em saída para o exterior), já se encontra englobado no crédito da energia elétrica consumida, referente à industrialização.

Portanto, o crédito permitido pela legislação tributária, no consumo de energia elétrica, tanto o relativo à parcela consumida no processo de industrialização, como também aquele cujo consumo resulte em operação de saída ou prestação para o exterior, se sujeita ao percentual máximo definido em laudo técnico.

Exemplificando, se determinado estabelecimento industrial consome 90% (noventa por cento) da energia elétrica em seu processo de industrialização e promove exportação de mercadorias para o exterior, então, independentemente da proporção existente entre as saídas para exportação e as saídas totais, o percentual máximo de apropriação do crédito do imposto será de 90% (noventa por cento) do valor destacado no respectivo documento fiscal, sendo uma parte em função de suas saídas tributadas e outra em função da manutenção do crédito garantida pela legislação em relação às exportações (saídas com não incidência), ou seja, o referido percentual serve de limite máximo ao aproveitamento do crédito relativo à entrada de energia elétrica no estabelecimento, nele estando incluído o crédito do qual decorrer operação de saída para o exterior.

Portanto, o feito fiscal já garantiu a manutenção da parcela dos créditos vinculada a operações de exportação, pois, conforme explicado anteriormente, o Fisco manteve integralmente os créditos de ICMS relativo à energia elétrica utilizada no processo de industrialização, independentemente das operações de exportação realizadas.

Exclusão de Multas e Juros até 13/08/07:

Tendo em vista, as reiteradas decisões deste E. Conselho, determinando a exclusão das multas e juros, nos casos envolvendo aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a materiais de uso e consumo (energia elétrica, no presente caso) por estabelecimentos industriais exportadores, de forma proporcional às exportações realizadas, deve ser adotada no que se **refere à energia elétrica consumida no estabelecimento autuado até o dia 13/08/07**, a mesma medida no presente processo, da argumentação contida no Acórdão nº. 3.784/11/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

¹ Utilizados, por analogia, argumentos da Consulta nº 02/06 – SEF/SC – Disponível em: http://200.19.215.13/legtrib_internet/html/consultas/2006/Con_06_002.htm

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 compõem, 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 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.

Consulta de Contribuinte nº 003/07

(MG de 06/01/07)

PTA Nº: 16.000150270-97

Consultante: 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, reprimado 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.”

Ressalte-se que a exclusão de juros e multas, no tocante à energia elétrica entrada no estabelecimento autuado até 13/08/07, não alcança a energia consumida nas áreas alheias à atividade do estabelecimento, tais como: escritórios, almoxarifado, sala de descanso, iluminação externa, restaurante, sala de treinamento, ambulatório, aluminotermia, galpão de resíduos e embraterr.

Esclareça-se que, de acordo com a resposta dada pela Impugnante, ora Recorrente, relativa ao questionamento nº “2” do interlocutório da Assessoria do CC/MG, o setor de “Aluminotermia” é, atualmente, um galpão utilizado para guardar peças e equipamentos; o “Galpão de Resíduos” é o local onde são armazenados temporariamente resíduos de papel, lata, pilha, lâmpadas, plástico, etc. e “Embraterr” é a denominação da empresa terceirizada contratada para efetuar o transporte interno de matérias primas e produtos.

Arguição de impossibilidade de aplicação conjunta da multa isolada e multa de revalidação

A Recorrente afirma em sua defesa que a aplicação conjunta de multa de revalidação e multa isolada é juridicamente impossível, baseando-se no entendimento de que ambas as obrigações têm por fundamento de origem a obrigação principal, o que ensejaria o cancelamento da multa isolada.

Verifica-se que as multas foram exigidas na forma da legislação tributária estadual, sendo cobradas conforme a natureza da infração cometida. Percebe-se que tais penalidades possuem naturezas distintas e têm como referência valores diversos. A multa de revalidação refere-se a descumprimento de obrigação principal exigida em razão do não recolhimento do imposto devido no todo ou em parte e está prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75, enquanto a multa isolada aplica-se sobre descumprimento de obrigação acessória, no caso, apropriar crédito de ICMS em desacordo com a legislação, com penalidade prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Na lição de RICARDO LOBO TORRES (in Curso de Direito Financeiro e Tributário, 6ª ed., p. 277-278):

"As penalidades pecuniárias e as multas fiscais não se confundem juridicamente com o tributo. A penalidade pecuniária, embora prestação compulsória, tem a finalidade de garantir a inteireza da ordem jurídica tributária contra a prática de ilícitos, sendo destituída de qualquer intenção de contribuir para as despesas do Estado. O tributo, ao contrário, é o ingresso que se define primordialmente como destinado a atender às despesas essenciais do Estado, cobrado com fundamento nos princípios da capacidade contributiva e do custo/benefício."

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada já obteve autorização do Poder Judiciário mineiro, conforme se depreende da leitura da 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): CASA MARIANO LTDA. - RELATORA: EXM^a. SR^a. DES^a. VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE.

Diante disso, não se vislumbra qualquer ilegalidade na exigência concomitante da multa de revalidação e da multa isolada, visto que apenas a multa de revalidação tem por fundamento de origem a obrigação principal.

Correta, portanto, a aplicação das penalidades na exata medida prevista na legislação tributária deste Estado, não competindo ao órgão julgador administrativo negar aplicação de dispositivo legal, nos termos 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.

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 40.060134285-21 – Vale Manganês S.A, por maioria de votos, em negar-lhe provimento. Vencidas as Conselheiras Luciana Mundim de Mattos Paixão e Maria de Lourdes Medeiros que lhe davam provimento parcial para excluir as multas aplicadas sobre as operações realizadas após 13/08/07, determinando a incidência dos juros moratórios somente a partir da data da intimação do Auto de Infração, nos termos do voto vencido de fls. 192/195. Quanto ao Recurso nº 40.060134400-76 - 2ª Câmara de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Julgamento, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para restabelecer o ICMS no que se refere à energia elétrica consumida no estabelecimento autuado nos setores laboratórios, matéria prima do R1, matéria prima do R2R3, galpão britagem e galpão britagem expedição, prédio R1, prédio R2R3. Vencidos, em parte, os Conselheiros Antônio César Ribeiro (Revisor) e Luciana Mundim de Mattos Paixão que lhe negavam provimento nos termos do acórdão recorrido. Pela Recorrente, sustentou oralmente o Dr. João Manoel Martins Vieira Rolla e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Maria Teresa Lima Lana Esteves. Participaram do julgamento, além dos signatários e dos Conselheiros vencidos, os Conselheiros Orias Batista Freitas, Fernando Luiz Saldanha.

Sala das Sessões, 06 de setembro de 2013.

**Maria de Lourdes Medeiros
Presidente**

**José Luiz Drumond
Relator**