

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.858/15/2ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000208437-37
Impugnação: 40.010135571-90
Impugnante: Vale Manganês S.A.
IE: 461123280.01-02
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 provenientes de aquisições de materiais destinados ao uso ou consumo do estabelecimento, os quais não se caracterizam como produtos intermediários, nos termos do art. 66, inciso V do RICMS/02, enquadrando-se na vedação ao crédito do art. 70, inciso III do mesmo diploma legal. Exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75. Infração caracterizada em parte, devendo ser excluídas as exigências relacionadas com as mercadorias classificadas pela perícia como produtos intermediários. Lançamento Parcialmente Procedente – Decisão unânime.

RELATÓRIO

A atuação versa sobre aproveitamento indevido de créditos de ICMS referentes à entrada de mercadorias indevidamente classificadas como produtos intermediários, com infringência à Instrução Normativa SLT nº 01/86 e ao art. 70, inciso III do RICMS/02, o que culminou em recolhimento a menor do imposto nos meses de setembro e outubro de 2009 e março de 2010.

O valor do tributo devido foi calculado por recomposição da conta gráfica, que tomou como base a recomposição anterior, realizada no âmbito do Auto de Infração nº 01.000208404-36.

Exige-se o ICMS apurado, acompanhado da respectiva multa de revalidação e da Multa Isolada do art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 38/47, requerendo, ao final, que seja julgado improcedente o lançamento.

A Fiscalização, em manifestação de fls. 77/87, refuta as alegações da Defesa e pede a manutenção do crédito tributário.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 92/100, opina pela procedência do lançamento.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em sessão realizada no dia 10/06/14, a 3ª Câmara de Julgamento, em preliminar, à unanimidade dos votos, decide pelo deferimento do pedido de perícia formulado pela Impugnante às fls. 44, indicando, ainda, quesito para que o “*Sr. Perito informe o local de aplicação e a função desenvolvida pelos produtos ferrosos (barra redonda, chapa lisa e tubos) e pelo gás oxigênio, observando a Instrução Normativa nº 01/86*”.

O Titular da Delegacia Fiscal responsável pelo lançamento fiscal intima a Fiscalização para formulação de quesitos (fls. 113).

O Fisco apresenta quesitos às fls. 114/115.

O Perito é designado pela Autoridade Fiscal mencionada, conforme “Termo de Designação de Perito” de fls. 116 e elabora o Laudo Pericial de fls. 117/151, complementado pelos Anexos 1, 2 e 3 de fls. 152/198. Destaca que o processo industrial da Autuada consiste na transformação de matérias primas (especialmente manganês) em ferroligas, utilizando-se de fornos de indução elétrica.

Regularmente intimada da conclusão da perícia, a Autuada aduz, às fls. 204/205 dos autos, que o perito enquadrou quase todos os materiais às definições contidas na legislação de regência, definindo-os como produtos intermediários e declarando expressamente a ilicitude da glosa promovida pelo Fisco em relação a tais itens.

Por fim, às fls. 208/209, a Fiscalização também se manifesta a respeito da perícia levada a efeito, oportunidade em que ressalta que a prova pericial foi por ela acompanhada, tendo sido todos os quesitos respondidos de forma satisfatória.

Salienta que a visita *in loco* constatou que grande parte das mercadorias objeto da autuação tinha utilização diversa daquela declarada pela Contribuinte e utilizada pelo Fisco como base para lavratura do Auto de Infração. Ao final, adere integralmente ao resultado da perícia, afirmando que não tem ressalvas a fazer ao Laudo Pericial.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 212/222, retificando seu entendimento anterior, opina, no mérito, pela procedência parcial do lançamento para excluir as exigências relativas às mercadorias classificadas pela perícia como produtos intermediários.

DECISÃO

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

Conforme relatado, a autuação versa sobre aproveitamento indevido de créditos de ICMS referentes à entrada de mercadorias indevidamente classificadas como produtos intermediários, com infringência à Instrução Normativa SLT nº 01/86 e ao art. 70, inciso III do RICMS/02, o que culminou em recolhimento a menor do imposto nos meses de setembro e outubro de 2009 e março de 2010.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O valor do tributo devido foi calculado por recomposição da conta gráfica, que tomou como base a recomposição anterior, realizada no âmbito do Auto de Infração nº 01.000208404-36.

A dúvida a ser esclarecida pela perícia se traduz na análise da presença, em relação às mercadorias envolvidas na autuação, dos requisitos para que sejam classificadas como produtos intermediários, nos termos previstos no art. 66, inciso V do RICMS/02 e na IN SLT nº 01/86.

O Fisco afirma que tais mercadorias seriam materiais de uso e consumo, na medida em que a Impugnante declarou sua utilização na manutenção e conservação de equipamentos, informação que foi utilizada como base para a conclusão de que tais mercadorias não seriam produtos intermediários.

O fundamento legal para o lançamento é o seguinte:

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:

(...)

X - à entrada de bem destinado a uso ou consumo do estabelecimento, ocorrida a partir de 1º de janeiro de 2020.

(...)

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;

(Grifou-se).

Por outro lado, a Impugnante afirma que há erro na classificação por ela apresentada para as mercadorias da autuação, as quais seriam produtos intermediários diretamente usado no processo de produção, nos termos do art. 66, inciso V, alínea “b” do RICMS/02:

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:

(...)

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;

(Grifou-se).

O Perito, em Laudo Pericial bastante detalhado e técnico, inicialmente distinguiu as expressões “processo produtivo”, “fase de produção” e “linha principal de produção”, que apesar de não se confundirem, são indistintamente utilizadas pelos contribuintes em impugnações e quesitos periciais. Transcreve-se abaixo o esclarecimento, por importante que se mostra ao deslinde da questão:

“Para melhor entendimento, devem ser destacadas e diferenciadas algumas expressões que são utilizadas na legislação tributária nas respostas da Fazenda Estadual às consultas de contribuintes ou consultas internas, nas manifestações fiscais e decisões do CC/MG, ou seja: “processo produtivo”, “fase de produção” e “linha principal de produção”, que não se confundem.

A palavra “processo” deve ser entendida como método, sistema, maneira de agir ou conjunto de medidas tomadas para atingir algum objetivo, pois o vocábulo “processo” deriva do latim *procedere*, significando avançar, ir para frente (*pro+cedere*).

Então, considerando que a palavra “produção” derivada do latim *producere*, que significa “fazer aparecer”, a expressão “processo produtivo” deve ser entendida, de forma genérica, como o conjunto de atividades ou operações, industriais ou não, relacionadas ente si, que buscam modificar as características ou propriedades das matérias-primas com o fim específico de obter produtos que atendam a determinada demanda.

Assim, o “processo produtivo” da Vale Manganês, requerente, abrange desde a fase de estudos, projetos e sondagens até a estocagem do produto comercializável, ou seja, o ferroligas.

A “fase de produção” nada mais é que um segmento do “processo produtivo”, ou seja, uma parte específica do “processo produtivo” que se pretende destacar.

Assim, fases do “processo produtivo” da Vale Manganês seriam, por exemplo: fase de recebimento e estocagem de matérias-primas, fase de carregamento do forno de fundição, fase de lingotamento etc.

A expressão “linha principal de produção” surgiu após a publicação da Instrução Normativa SLT 01/1986, em 20/02/1986 que, enquanto pretendia conceituar

produto intermediário em processo industrial asseverou o seguinte "...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...".

Então, a partir daquele ponto, necessariamente, por inferência lógica, o produto intermediário só, e somente só, para ter garantida a sua condição, deveria estar em linha de produção não marginal ou independente, ou seja, deveria estar, sempre, na **"linha principal de produção"**.

Assim, "linha principal de produção" é uma parte específica e notável do "processo produtivo", podendo contemplar, de forma integral ou não, as "fases" daquele processo.

Nos processos industriais de transformação, como este da Vale Manganês S/A, a linha principal, geralmente, pode ser tomada como aquela coincidente com o caminho percorrido pelas matérias-primas.

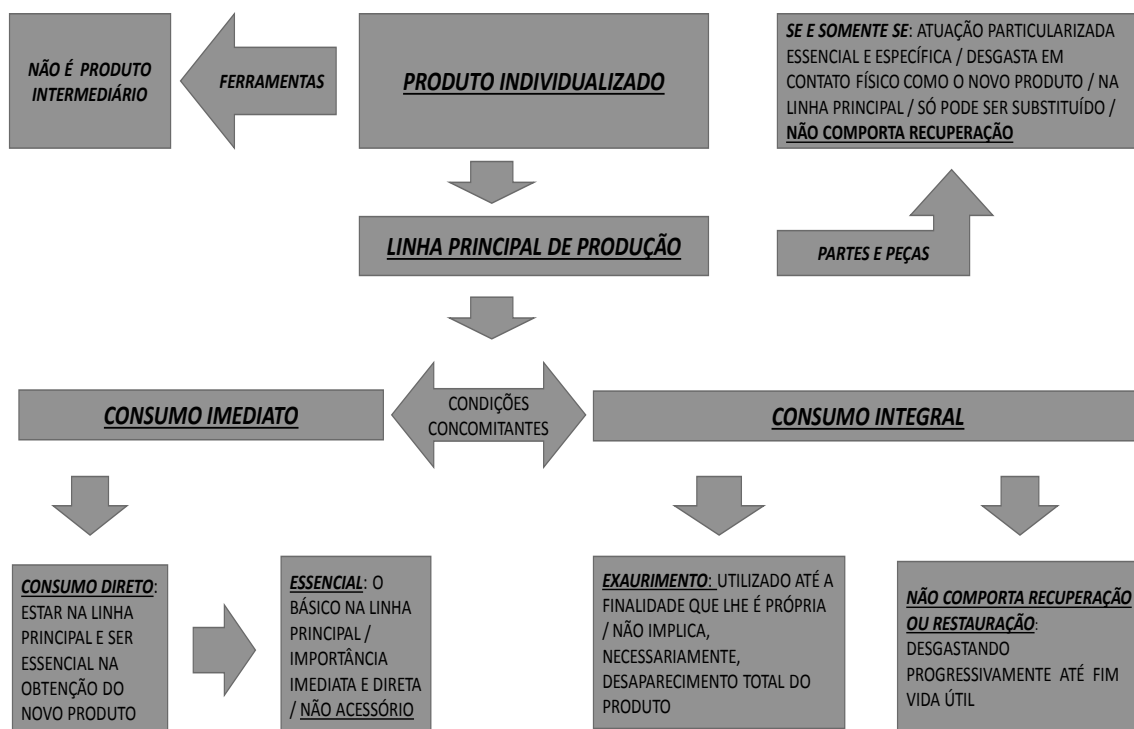
Então, dos esclarecimentos anteriores, fica claro que as expressões "processo produtivo", "fase de produção" e "linha principal de produção" não se confundem.

Finalmente, da presente exposição, em breve relato, ficou claro que o produto intermediário deve ser buscado só, e somente só, na "linha principal de produção" e que, a expressão "processo produtivo" tem caráter amplo sem, geralmente, coincidir com a "linha principal de produção", por si, composta por diversas "fases de produção".

Partindo das definições acima, o Perito sistematiza, por meio de um fluxograma e correspondentes explicações, as exigências contidas na IN SLT nº 01/86 para que uma mercadoria possa ser enquadrada como produto intermediário:

"Sistematizando as condições previstas na IN SLT 01/86, para enquadramento de um produto no conceito de intermediário, chega-se ao seguinte fluxograma:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS



Observando o fluxograma ficam claras quais condições devem ser satisfeitas pelos produtos, podendo ser destacadas, de imediato, as seguintes conclusões para enquadramento de um produto no conceito de intermediário:

- 1) Ferramenta, de imediato, não será produto intermediário;
- 2) Parte ou peça de aparelho, máquina ou equipamento deve ter atuação particularizada, desgastar-se em contato físico com o novo produto e ser somente substituído, ou seja: **não comportar recuperação ou restauração**;
- 3) Não sendo ferramenta, parte ou peça de aparelho/máquina/equipamento, deverá ter consumo direto e imediato, ou seja:
 - **consumo direto:** condição garantida com aplicação/utilização do produto, **essencial**, na linha principal de produção.
 - **consumo imediato:** desgastar progressivamente, **com ou sem contato físico com o novo produto**, até o final da sua vida útil, **sem**, entretanto, comportar **recuperação ou restauração**.

- 4) Um produto intermediário, qualquer que seja ele, **jamais** poderá comportar **recuperação ou restauração**, mesmo que aplicado/utilizado na linha principal de produção;
- 5) Um produto **intermediário**, sempre, deverá ser **essencial**, mesmo que aplicado/utilizado na linha principal de produção;
- 6) As condições para enquadramento no conceito de produto intermediário devem ser satisfeitas de forma concomitante, bastando apontar só, e somente só, uma condição não satisfeita para afastar a condição de intermediário para um produto aplicado/utilizado no “processo produtivo”, pouco importando o atendimento das demais.

Ainda, conjugados com as com as afirmações acima, devem ser esclarecidos os seguintes pontos:

- 1) Por inferência lógica do item I da IN SLT 01/86 (produto individualizado na linha principal de produção), quando for dito “processo industrial”, no ambiente daquela IN, deve ser entendido como “linha principal de produção”.
- 2) A essencialidade no “processo produtivo” (linha principal) deve ser considerada com o seguinte conceito, pretendido pelo legislador, conforme dicionários da língua portuguesa: Essencial vem do latim **essentiale**, que se **refere à essência**, ou seja, a substância, a **idéia principal**, o que constitui a **natureza íntima das coisas**. Então, a **essencialidade** de um produto na linha principal de produção, no ambiente da IN SLT 01/86, está relacionada com o **básico no processo industrial**, aquele produto de **importância prontamente estabelecida**, portanto, **não** sendo, simplesmente, um produto **acessório ou secundário no processo industrial**. Assim, fica claro, de imediato, por exemplo, que um EPI (equipamento de proteção individual) jamais será produto intermediário, pois, mesmo que possa atender uma ou outra condição estabelecida na IN SLT 01/86, jamais atenderá ao critério da essencialidade, ou seja, sempre será um produto secundário no processo produtivo, mesmo aplicado na linha principal de produção;
- 3) A “linha principal de produção” em processos industriais de transformação coincide, necessariamente, com o caminho percorrido

pelas matérias-primas. Assim, impróprio dizer que a linha principal somente poderia estar em um único local do processo industrial;

4) As condições estabelecidas pela IN SLT 01/86 devem ser consideradas com os efeitos que lhes são próprios, por exemplo:

- A expressão mencionada no quesito, “...*função específica e particularizada...*”, será considerada como condição necessária somente para parte ou peça de máquina, aparelho ou equipamento, desde que estes participem do processo na linha principal, ou seja: função específica e particularizada na linha principal de produção. Assim, quando a expressão supracitada se referir a produto que não seja parte ou peça a condição será considerada como não satisfeita para enquadramento em intermediário, sendo a resposta: **NÃO**.
- A expressão mencionada no quesito, “...*desgastam de forma integral e paulatina...*”, será considerada como condição necessária somente para produto individualizado que não seja ferramenta ou parte e peça e, ainda, não comporte recuperação. Assim, quando a expressão supracitada se referir a produto que seja parte ou peça a condição será considerada como não satisfeita para enquadramento como intermediário, sendo a resposta: **NÃO**.

Assim, destas rápidas considerações ficam evidenciados os muitos equívocos que vêm sendo cometidos no enquadramento de produto intermediário, tais como:

- 1) Considerar que somente o local de aplicação e a função do produto, desempenhada no processo produtivo, seriam suficientes para enquadrá-lo como intermediário;
- 2) Desconsiderar a condição de não comportar recuperação, que deve ser satisfeita para qualquer produto intermediário, ainda que aplicado na linha principal, qualquer que seja o processo, mesmo que nesse processo o produto esteja em contato íntimo com as matérias-primas desde o início até a obtenção do produto acabado;
- 3) Os quesitos formulados pelas partes, em pedidos de provas periciais, que nem sempre posicionam seus quesitos conforme o fluxograma apresentado acima;

- 4) Considerar que o “processo produtivo” se estenderia após a obtenção do produto acabado ou beneficiado, ou seja: a fase de estocagem do produto acabado jamais poderia ser considerada como componente de “processo produtivo”, pois naquela fase não haveria mais produção (“fazer nascer”), salvo ficção jurídica/legal.”

Além de apresentar, no Relatório do Laudo Pericial, respostas a todos os quesitos de cunho técnico trazidos pelas partes e pelo CC/MG (fls. 120/147), o Perito elaborou ainda o Anexo 2 (fls. 182/188), no qual apresenta, em forma de tabela, a resposta aos quesitos para cada uma das mercadorias envolvidas na autuação, culminando na coluna denominada “classificação”, em que responde o quesito nº 4 do Fisco (fls. 114), que solicita que o perito classifique as mercadorias autuadas (em produto intermediário ou material de uso e consumo).

Esclareça-se que segundo a doutrina “*em casos em que o julgamento do mérito da causa depende de conhecimentos técnicos de que o magistrado não dispõe, deverá ele recorrer ao auxílio de um especialista, o perito, que dispondo do conhecimento técnico necessário, transmitirá ao órgão jurisdicional seu parecer sobre o tema posto à sua apreciação*” (Alexandre Freitas Câmara; Lições de D. Processual Civil).

Contudo, no que se refere especificamente à interpretação da legislação tributária, esta não é uma das motivações para deferimento de produção de prova pericial, tendo em vista ser esta uma das competências inerentes a esta instância de decisão administrativa.

Nesse sentido, pede-se vênia ao Auditor Fiscal responsável pela apresentação de quesitos, bem como ao servidor indicado como Perito, para assinalar que o quesito de nº 4 da Fiscalização, não obstante ter sido respondido pelo Perito em perfeita consonância com a legislação de regência, não cuida de esclarecimentos que efetivamente dependam de perícia, posto que solicita a classificação das mercadorias envolvidas na autuação (em material de uso e consumo ou produto intermediário), matéria eminentemente de cunho decisório.

No entanto, analisando as respostas aos quesitos apresentados e a classificação das mercadorias realizada pelo Perito, entende-se que não há qualquer reparo a ser feito, posto que as mercadorias tidas como produtos intermediários, de fato o são, na medida em que atendem, de forma concomitante, a todos os requisitos previstos na IN SLT nº 01/86, já transcritos.

Por essa razão, as exigências relativas a tais mercadorias devem ser excluídas do presente feito fiscal, posto que o citado art. 66, inciso V, alínea “b” do RICMS/02 autoriza o crédito pela entrada dos chamados produtos intermediários. São elas:

1 - GÁS OXIGÊNIO INDUSTRIAL LÍQUIDO – GRANEL > Notas Fiscais de entrada nºs 058.949, 060562, 001.033, 000.0305, 001.019, 001.073, 000.504 e 000.576;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

2 - OXIGÊNIO;CIL;GRANE;OXI IND;LÍQUIDO > Notas Fiscais de entrada n°s 00.576, 000.707 e 065.684;

3 - BARRA REDONDA AÇO SAE 1020 1 POL X 6000,00 MM > Notas Fiscais de entrada n°s 024.240, 011.879 e 025.033;

4 - TUBO CONDUÇÃO AÇO COM COSTURA DIN 2440, DIÂMETRO: 1/4 > Nota Fiscal de entrada n° 003.441;

5 - TUBO CONDUÇÃO AÇO COM COSTURA DIN 2440, DIÂMETRO: 3/8 > Notas Fiscais de entrada n°s 025.033 e 000.034;

Em relação às demais mercadorias envolvidas na autuação, também em consonância com o resultado da perícia e com a posição esposada pelo Fisco na manifestação correspondente (no sentido de que se classificam como material de uso e consumo), mantém-se as exigências, conforme conclusão contida no Parecer da Assessoria do CC/MG às fls. 92/100.

Portanto, excluem-se as exigências referentes às cinco mercadorias acima descritas, na medida em que atendem integralmente aos requisitos previstos na legislação de regência para serem enquadradas como produtos intermediários, mantendo-se apenas as exigências referentes aos demais itens, estes sim, materiais de uso e consumo.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para excluir as exigências relativas às mercadorias classificadas pela perícia como produtos intermediários, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Juliana Melo Ribeiro e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Marismar Cirino Motta. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Ronildo Liberato de Moraes Fernandes e Marco Antônio Perdigão Mendes.

Sala das Sessões, 16 de setembro de 2015.

Carlos Alberto Moreira Alves
Presidente / Revisor

Luiz Geraldo de Oliveira
Relator