

Acórdão: 22.593/21/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.001612318-35
Impugnação: 40.010150548-70
Impugnante: Lafargeholcim (Brasil) S.A.
IE: 059073229.10-63
Proc. S. Passivo: Marcos Correia Piqueira Maia/Outros
Origem: DF/BH-4 - Belo Horizonte

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - MATERIAL DE USO E CONSUMO. Constatado o 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. Infração caracterizada nos termos do art. 70, inciso III, do RICMS/02. Crédito tributário reformulado pela Fiscalização. Corretas as exigências remanescentes de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI do mesmo diploma legal.

ALÍQUOTA DE ICMS - DIFERENCIAL - MATERIAL DE USO E CONSUMO – ATIVO PERMANENTE - OPERAÇÃO INTERESTADUAL. Constatada a falta de recolhimento do imposto resultante da aplicação do percentual relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual pelas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas ao uso e consumo do estabelecimento. Infração caracterizada nos termos dos arts. 5º, § 1º, item 6, 6º, inciso II e 12, § 2º da Lei nº 6.763/75. Corretas as exigências de ICMS e da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre:

1. o aproveitamento indevido de créditos do imposto oriundos de aquisições de materiais de uso e consumo, no período de janeiro de 2016 a dezembro de 2019.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI do mesmo diploma legal.

2. a falta de recolhimento do imposto resultante da aplicação do percentual relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual (DIFAL) nas aquisições interestaduais desses materiais de uso e consumo.

Para esta segunda irregularidade, exige-se o ICMS e a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 40/63 e requer, ao final, a procedência da impugnação.

Acatando parcialmente as razões da Defesa, a Fiscalização retifica o crédito tributário, nos termos do demonstrativo de fls. 99/104, excluindo as exigências relativas às aquisições da mercadoria EMULSÃO BASE RA2 17961002 ONU 3375.

Regularmente cientificada sobre a reformulação fiscal, a Autuada adita sua impugnação às fls. 107/130, reiterando os termos da impugnação inicial, em relação aos demais produtos autuados.

A Fiscalização, em manifestação de fls. 158/179, refuta as demais alegações da Defesa e requer, portanto, a procedência do lançamento, nos termos reformulados.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de fls. 180/197, opina, em preliminar, pelo indeferimento da prova pericial requerida e, quanto ao mérito, pela procedência do lançamento.

DECISÃO

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CCMG foram, em parte, os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente Acórdão, naquilo que foi coincidente com a decisão.

Da Pedido de prova pericial

A Impugnante pleiteia a produção de prova pericial, apresentando os quesitos de fls. 130.

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 dispendo 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), ou seja, somente deverá haver perícia quando o exame do fato probando depender de conhecimentos técnicos ou especiais e essa prova tiver utilidade diante dos elementos disponíveis para exame.

Assim, a perícia, por se tratar de prova especial, só pode ser admitida quando a apuração do fato em litígio não se puder fazer pelos meios ordinários de convencimento.

Os quesitos apresentados pela Impugnante têm por finalidade indicar se os materiais são utilizados pela Autuada de forma direta e essencial no processo produtivo (quesito 1) e informar se são desgastados no curso do processo de produção do cimento (quesito 2).

Em relação ao primeiro quesito, vale destacar que não é a essencialidade da mercadoria para a consecução da atividade econômica do contribuinte que determina a condição de produto intermediário, para fins de direito à apropriação do respectivo crédito, condição essa que se encontra subordinada ao disposto no art. 66 do RICMS/02 c/c a IN nº 01/86, conforme restará demonstrado na análise do mérito. Portanto, a resposta a este quesito é irrelevante para o deslinde da questão.

Quanto ao segundo quesito apresentado, as respostas podem ser depreendidas das informações contidas no quadro elaborado pela Fiscalização (fls. 167/174), que apresenta uma síntese dos produtos com suas respectivas funções e outras informações complementares.

As questões serão respondidas à luz da legislação (Lei nº 6.763/75 e RICMS/02), de acordo com as normas para classificação dos bens em materiais de uso e consumo, observando-se a citada IN SLT nº 01/86.

Ressalte-se que a prova pericial, como meio probatório especial, deve ser viável, útil e necessária, sendo que um dos fatores determinantes para a realização de uma perícia é a ausência de provas documentais esclarecedoras do fato, o que não ocorre na espécie aqui tratada.

Assim, indefere-se o pedido de perícia, com fulcro no art. 142, § 1º, inciso II, alínea “a” do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08, por se mostrar desnecessária para a elucidação da questão e por encontrar o Auto de Infração suprido de todos os elementos necessários à análise da controvérsia.

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre o aproveitamento indevido de créditos do imposto oriundos de aquisições de materiais de uso e consumo, no período de janeiro de 2016 a dezembro de 2019.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI do mesmo diploma legal.

Constatou-se, também, a falta de recolhimento do imposto resultante da aplicação do percentual relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual (DIFAL) nas aquisições interestaduais desses materiais de uso e consumo.

Para esta segunda irregularidade, exige-se o ICMS e a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

A Fiscalização, mediante análise dos arquivos eletrônicos da Escrituração Fiscal Digital (EFD) e das informações prestadas pela Contribuinte em resposta ao Termo de Ciência lavrado pelo Fisco (Anexo 2), identificou que a Autuada se apropriou, indevidamente, de créditos relativos a mercadorias destinadas ao uso e consumo do estabelecimento, além da falta de recolhimento do DIFAL.

De início, registra-se que a Contribuinte já tinha reconhecido como indevidos os créditos relacionados a algumas mercadorias adquiridas pelo fato de

serem destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento. Esses créditos foram objeto de protocolização de Termo de Autodenúncia para recolhimento do ICMS indevidamente apropriado.

A Fiscalização afirma que pela sua própria natureza, os produtos, objeto da presente autuação, enquadram-se na definição de material de uso ou consumo e verifica, ainda, que parte da mercadoria foi consumida em equipamentos nas linhas marginais à produção, exercendo a função, dentre outras, de revestir, proteger, locomover, remover, transportar e limpar equipamentos e materiais diversos.

O Anexo 3 do Auto de Infração contém o detalhamento, por nota fiscal, das mercadorias consideradas pela Fiscalização como material de uso ou consumo, consignando o valor do ICMS estornado e o ICMS relativo à diferença de alíquota.

No Anexo 4 constam os valores do ICMS estornado e do ICMS relativo à diferença de alíquota, além das multas de revalidação e isolada por períodos mensal e anual.

A Impugnante fundamenta sua defesa na alegação de que as mercadorias objeto do estorno são produtos intermediários do processo produtivo de cimento, e não bens destinados ao uso e consumo do seu estabelecimento, sendo devida a apropriação dos créditos de ICMS, uma vez que os bens autuados são utilizados, no seu entendimento, diretamente na execução deste processo sendo, ainda, indispensáveis à consecução da atividade-fim da empresa.

Discorre sobre a não cumulatividade do ICMS, prevista no art. 155, § 2º, inciso I, da CF/88 e na Lei Complementar nº 87/96 (art. 20 e 21).

Argumenta que o Fisco Estadual somente poderia glosar os créditos da Impugnante se os materiais adquiridos tivessem sido utilizados em fins distintos da atividade principal do estabelecimento.

Partindo da premissa de que os materiais autuados são produtos intermediários, contesta, também, a cobrança do DIFAL.

Cita legislações, jurisprudências e doutrinas que entende corroborarem o seu entendimento.

Não obstante os argumentos apresentados pela Impugnante, verifica-se que os créditos por ela apropriados não encontram respaldo na legislação vigente.

Observa-se que, para solução da contenda, mostra-se necessária, inicialmente, a abordagem das normas legais que regem a matéria, com especial enfoque naquelas que estabelecem o direito ou a vedação à apropriação dos créditos de ICMS em aquisições das mercadorias objeto da presente autuação.

Cabe esclarecer que a Autuada tem como atividade econômica principal a fabricação de cimento, e de acordo com as informações expostas em sua impugnação, seu processo produtivo pode ser dividido nas seguintes etapas:

- Etapa 1: se inicia com a extração das matérias-primas necessárias à fabricação do cimento. Após a extração, o calcário e a argila são triturados e transportados para a fábrica onde são armazenados e homogeneizados;

- Etapa 2: se inicia com a moagem das matérias-primas resultando em um pó fino, conhecido como “cru”. Posteriormente, o pó fino é aquecido e rapidamente resfriado, sendo transformado em uma substância denominada “clínquer”. Este último constitui o material básico para a fabricação de todos os tipos de cimento;

- Etapa 3: ocorre com a moagem do “clínquer”, resultando no chamado “cimento puro”. Durante esta fase, diferentes materiais minerais podem ser adicionados ao “cimento puro”. Usadas em variadas proporções, essas adições, que podem ser recursos naturais ou sub-produtos industriais, dão ao cimento propriedades específicas como redução de impermeabilidade, resistência a sulfatos e melhor acabamento.

A Impugnante sustenta que os créditos glosados pelo Fisco se referem a produtos intermediários, que *“são utilizados nas mais diversas funções ao longo da cadeia produtiva, sendo cada atividade diretamente ligada à fabricação do cimento”*.

Cita, a título de exemplos, as Peças do Britador de Calcário, Manga filtrante e Peças do Moinho de Bolas.

Por oportuno, à vista das alegações da Impugnante de que os créditos estornados pela Fiscalização referem-se a itens enquadrados no conceito de produto intermediário, importa trazer a legislação que rege a matéria.

O art. 66, incisos V e X, do RICMS/02 disciplina o aproveitamento de créditos de ICMS relativos à matéria-prima, produto intermediário, material de embalagem e materiais de uso ou consumo do estabelecimento:

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

(...)

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

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

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

(...)

Efeitos de 1º/01/2011 a 31/12/2019

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nos termos do inciso V do art. 66 do RICMS/02, poderá ser abatido, sob a forma de crédito, o imposto incidente na entrada de 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.

Há que se destacar que os conceitos de produtos intermediários e materiais de uso ou consumo são mutuamente exclusivos, no que concerne ao direito a créditos de ICMS. Assim, quando a alínea “b” do inciso V do art. 66 faz alusão ao termo “consumidos” não está fazendo menção a bens com as características de “materiais de uso e consumo”, sob pena de absoluta contradição.

Em relação ao produto intermediário, entende-se como sendo aquele que integra o produto final na condição de indispensável à sua composição, conforme dispõe a alínea “b” do inciso V do art. 66 do RICMS/02, observada a IN nº 01/86.

A conceituação de produtos intermediários foi disciplinada pela IN nº 01/86, segundo a qual 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 definição de consumo imediato e integral, contida na Instrução Normativa SLT nº 01/86, esclarece o conceito de produto intermediário para sua perfeita identificação. Nos termos desse diploma normativo:

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

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

(Grifou-se).

Observa-se que o inciso I acima define, também, 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.

O inciso II, por sua vez, explica o consumo integral como sendo o exaurimento de um produto individualizado na finalidade que lhe é própria, sem implicar, necessariamente, o seu desaparecimento físico total.

Acrescenta, ainda, que se considera consumido integralmente, o produto individualizado que, desde o início de sua utilização na linha de industrialização, vai-se consumindo ou desgastando, contínua, gradativa e progressivamente, até resultar acabado, esgotado, inutilizado, por força do cumprimento de sua finalidade específica no processo industrial, sem comportar recuperação ou restauração de seu todo ou de seus elementos.

O inciso III da instrução normativa ensina que não se consideram consumidos imediata e integralmente os produtos, como ferramentas, instrumentos ou utensílios consumidos ou desgastados na linha produtiva que, embora se desgastem, não se esgotam de maneira contínua, gradativa e progressiva até o completo exaurimento na linha de produção:

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

Essa exclusão justifica-se em decorrência do não atendimento ao pressuposto do consumo "integral", isto é, em virtude da inocorrência do exaurimento, como tal definido na IN nº 01/86 (embora, como dito, sofram algum desgaste ou deterioração em decorrência do seu uso).

Também estão excluídas as partes e peças de máquinas, aparelhos ou equipamentos, pelo fato de não se constituírem em produto individualizado, com identidade própria, mas apenas componentes de uma estrutura estável e duradoura, cuja manutenção naturalmente pode importar na substituição das mesmas (inciso IV).

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

Pode-se destacar dos itens excluídos que estes não atendem aos pressupostos básicos: não se exaurem na linha de produção e não se constituem produtos individualizados.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Entretanto, o inciso V da IN nº 01/86 traz uma exceção no caso das partes e peças, vigente, em parte, à época da autuação.

Efeitos de 21/02/1986 a 31/03/2017 - Redação original:

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

(...)

Cumprе mencionar que a partir de 01/04/17 foi vedado o aproveitamento de imposto, a título de crédito, quando o imposto se relacionar à entrada de partes e peças de máquinas e equipamentos, que não se caracterizam como bens do ativo imobilizado, ainda que desenvolvam atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção, em contato físico com o produto resultante de qualquer processo produtivo, o qual importa na perda de suas dimensões ou características originais, exigindo, por conseguinte, a sua substituição periódica em razão de sua inutilização ou exaurimento, embora preservada a estrutura que as implementa ou as contém, conforme prevê o inciso XVII do art. 70 do RICMS/02, acrescido pelo art. 2º e vigência estabelecida pelo art. 3º, ambos do Decreto nº 47.119, de 29/12/16.

Dessa mesma forma a Instrução Normativa SUTRI nº 001, de 04/01/17, alterou o inciso II e revogou o teor do inciso V, ambos da Instrução Normativa SLT nº 01/86 supratranscrito, para que produza os efeitos estabelecidos pelo Regulamento a partir de 01/04/17.

No tocante às partes e peças de máquinas, tem-se que somente aquelas que, por si só, caracterizam-se como bens do ativo imobilizado, dão ensejo ao aproveitamento de créditos de ICMS, conforme disposto no § 6º do art. 66 do RICMS/02.

Contudo, a apropriação dos créditos de ICMS em questão não cuida de bens do ativo imobilizado, até porque a própria Contribuinte não deu esse tratamento em sua escrituração fiscal.

Ressalva, como se vê acima, que se inserem no conceito de "produtos intermediários" as partes e peças que, mais que meros componentes de máquina, aparelho ou equipamento, desenvolvam atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção, em contato físico com o produto que se industrializa, o qual importa na perda de suas dimensões ou características originais, exigindo, por conseguinte, a sua substituição periódica em razão de sua inutilização ou exaurimento, embora preservada a estrutura que as implementa ou as contém.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em resumo, à luz da referida legislação, a par dos insumos que sejam integrados fisicamente ao produto final, admite-se também o aproveitamento de crédito do ICMS relativamente aos itens que atendam a todos os requisitos a seguir sintetizados:

- 1 – sejam caracterizados como produto individualizado;
- 2 – atuem na linha principal de produção;
- 3 – sejam essenciais à obtenção do novo produto;
- 4 – resultem exauridos após a sua utilização na finalidade que lhes é própria;
- 5 – não comportem recuperação ou restauração, total ou parcial.

Assim, sob a ótica da Instrução Normativa nº 01/86, todo produto que não se enquadre no conceito de produto intermediário é considerado material de uso e consumo, que não gera direito a crédito do ICMS, nos termos do art. 70, inciso III do RICMS/02.

Com fundamento na legislação acima exposta e nas planilhas dos Anexos 2 e 3 do Auto de Infração, passa-se análise dos casos específicos apresentados pela Impugnante.

- Manga filtrante:

A Impugnante informa que depois de britada, a matéria-prima segue para um ciclone pneumático e vai para o filtro de mangas, onde o material grosso fica retido no sino do separador. O material retido é transportado até o moinho de bolas. O equipamento (manga filtrante) é parte integrante do sistema de filtragem de pó das moagens de cimento.

A Fiscalização, por sua vez, informa que a manga filtrante é “*parte/peça do sistema de despoeiramento - reposição/substituição por desgaste – manutenção*”.

Não se deve perder de vista que, nos casos das partes e peças deve-se observar que estas devem ser mais que meros componentes de máquina, aparelho ou equipamento, devem desenvolver atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção, deve ter contato físico com o produto que se industrializa, que resulte na perda de suas dimensões ou características originais, exigindo, por conseguinte, a sua substituição periódica em razão de sua inutilização ou exaurimento.

Como se vê, as mangas filtrantes são notoriamente partes/peças do equipamento “filtro de mangas”, e têm por finalidade atender as disposições legais da legislação ambiental, restando claro que não fazem parte do processo de produção de cimento.

Portanto, não atende as disposições da IN 01/86 para se enquadrar como material intermediário.

A jurisprudência deste Conselho de Contribuintes é no sentido de ratificar o estorno dos créditos relativos aos bens utilizados na preservação ambiental, conforme

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

decisões consubstanciadas nos Acórdãos nº 18.764/10/2ª, nº 20.113/13/2ª, nº 21.918/13/15/1ª, nº 4.945/17/CE, dentre outros.

- Peças do Britador de Calcário:

Na Impugnação apresentada, a Autuada informa que após a extração e homogeneização das matérias-primas do cimento das minas, utiliza-se o britador com o objetivo de triturar o chamado “argical” (mistura de calcário e argila), buscando reduzi-lo ao extremo.

Explica que as placas de revestimento, ora autuadas, fazem parte do conjunto de revestimento do britador de calcário, sem a qual não seria possível o funcionamento do mesmo, devido à alta abrasividade do material.

Verifica o Fisco que as placas de revestimento são partes/peças utilizadas para proteção de equipamentos (moinho, forno, ensacadeira), dentre outras aplicações na planta industrial, sofrendo reposição/substituição por desgaste, portanto, utilizadas para manutenção.

- Peças do Moinho de Bolas:

A Impugnante explica que parte do material não chega a uma granulometria adequada para se ter o ponto da farinha fina. Assim, o término da preparação da farinha ocorre através da moagem da matéria-prima em moinhos de bolas.

No mesmo sentido, cita o exemplo da placa de revestimento, explicando que faz parte do conjunto de revestimento de moagem do moinho, sem a qual não seria possível a moagem.

A Fiscalização explica, conforme já mencionado, que as Placas (de desgaste, de revestimento, deslizante etc.) são partes/peças utilizadas para proteção de equipamentos (moinho, forno, ensacadeira), dentre outras aplicações na planta industrial, sofrendo reposição/substituição por desgaste - portanto, utilizadas para manutenção.

Verifica-se que este E. Conselho de Contribuintes já analisou e ratificou o estorno dos créditos relativos às placas de revestimento citadas acima, conforme se verifica, a título de exemplo, no Acórdão nº 4.945/17/CE, onde a Autuada foi a ora Impugnante:

ACÓRDÃO: 4.945/17/CE RITO: SUMÁRIO
PTA/AI: 01.000640353-85
RECURSO DE REVISÃO: 40.060144318-95
RECORRENTE: LAFARGEHOLCIM (BRASIL) S.A.
IE: 059073229.10-63
RECORRIDA: FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
PROC. S. PASSIVO: SACHA CALMON NAVARRO
COELHO/OUTRO(S)
ORIGEM: DF/BH-4 - BELO HORIZONTE

EMENTA CRÉDITO TRIBUTÁRIO – DECADÊNCIA. NOS TERMOS DO ART. 173, INCISO I DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL O PRAZO DECADENCIAL APLICÁVEL AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO CONTA-SE A PARTIR DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO EFETUADO. NO CASO DOS AUTOS NÃO SE ENCONTRA DECAÍDO O DIREITO DA FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL DE CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA.

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. EXIGÊNCIAS DE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO E MULTA ISOLADA PREVISTA NO ART. 55, INCISO XXVI, MAJORADA PELA REINCIDÊNCIA, CONFORME DISPOSTO NOS §§ 6º E 7º, TODOS DA LEI Nº 6.763/75. INFRAÇÃO CARACTERIZADA NOS TERMOS DO ART. 70, INCISO III DO RICMS/02. REFORMA DA DECISÃO PARA EXCLUIR A MAJORAÇÃO DA MULTA ISOLADA PELA CONSTATAÇÃO DE REINCIDÊNCIA, NOS TERMOS DA LEI Nº 22.549/17 C/C ART. 106, INCISO II DO CTN.

RECURSO DE REVISÃO CONHECIDO À UNANIMIDADE E PARCIALMENTE PROVIDO PELO VOTO DE QUALIDADE.

(...)

- DIVERSAS PLACAS (PLACAS DE REVESTIMENTO, PLACAS DE IMPACTO, PLACA ZY) APLICADAS NO REVESTIMENTO DOS SEGUINTE EQUIPAMENTOS: “MOINHO DE BOLAS”, QUE TEM COMO FUNÇÃO MOAGEM DE CIMENTO; REVESTIMENTO DO “BRITADOR DE CALCÁRIO”, QUE TEM COMO FUNÇÃO A BRITAGEM DE CALCÁRIO; REVESTIMENTO DO SECADOR DE ESCÓRIA”, QUE TEM COMO FUNÇÃO A SECAGEM DA ESCÓRIA.

(...)

A FISCALIZAÇÃO ADUZ QUE AS PLACAS, CONSTANTES DO AUTO DE INFRAÇÃO E COM INFORMAÇÕES DETALHADAS NO ANEXO 3, MUITO EMBORA ESTEJAM SENDO UTILIZADAS EM EQUIPAMENTOS DO PROCESSO PRODUTIVO DO CIMENTO, SÃO PEÇAS, E COMO TAL, DEVEM ATENDER ÀS CONDIÇÕES DE ADMISSIBILIDADE DO CRÉDITO PREVISTAS NA INSTRUÇÃO NORMATIVA SLT Nº 01/86, ESPECIFICAMENTE NO INCISO V, JÁ TRANSCRITO ANTERIORMENTE, NO QUE DIZ RESPEITO À ATUAÇÃO PARTICULARIZADA, ESSENCIAL E ESPECÍFICA.

ASSEVERA QUE AS PLACAS SÃO UTILIZADAS PARA REVESTIR DETERMINADAS MÁQUINAS/EQUIPAMENTOS, COM VISTAS À PROTEÇÃO DOS MESMOS, UTILIZAÇÃO ESTA QUE NÃO TEM NADA DE PARTICULARIZADA.

A RECORRENTE ALEGA QUE O CONTATO FÍSICO QUE O CLÍNQUER MANTÉM COM OS MATERIAIS REFRAATÓRIOS, QUE REVESTEM INTERNAMENTE OS FORNOS, PROVOCA O INTENSO DESGASTE DESTES, E QUE DURANTE A FASE DE CLINQUERIZAÇÃO, UM LÍQUIDO QUE SE INFILTRA NOS REFRAATÓRIOS FORMANDO UMA ESPÉCIE DE COLAGEM, SE DESPRENDE COM O PASSAR DO TEMPO SE INCORPORANDO AO CLÍNQUER, E POR CONSEQUÊNCIA, AO PRODUTO FINAL.

COMO JÁ EXPOSTO ANTERIORMENTE, NO CASO DE PARTE OU PEÇA EXIGE-SE QUE ESTA DESENVOLVA ATUAÇÃO PARTICULARIZADA, ESSENCIAL E ESPECÍFICA NA LINHA DE PRODUÇÃO E QUE, ALÉM DISSO, TENHA CONTATO FÍSICO COM O PRODUTO OBJETO DA INDUSTRIALIZAÇÃO.

OUTROSSIM, NÃO É SUFICIENTE QUE HAJA O CONTATO FÍSICO DA PARTE/PEÇA COM O PRODUTO EM FABRICAÇÃO. A LEGISLAÇÃO EXIGE AINDA QUE ESTE CONTATO SEJA TAL QUE IMPLIQUE NA PERDA DE SUAS DIMENSÕES OU CARACTERÍSTICAS ORIGINAIS, ATÉ O PONTO DO EXAURIMENTO, RESULTANDO DAÍ A NECESSIDADE DE SUBSTITUIÇÃO.

ENTRETANTO, AS PLACAS SÃO PARTES E PEÇAS, MAS O SEU DESGASTE NÃO SE DÁ EM RAZÃO DE CUMPRIMENTO DE FINALIDADE ESPECÍFICA NO PROCESSO INDUSTRIAL, SENDO APENAS COMPONENTES DE ESTRUTURA ESTÁVEL E DURADOURA, CUJA MANUTENÇÃO PODE IMPORTAR EM SUA SUBSTITUIÇÃO.

AS PLACAS, CUJOS CRÉDITOS FORAM ESTORNADOS PELA FISCALIZAÇÃO NÃO SE ENQUADRAM NAS PREMISSAS ACIMA DESCRITAS, PORTANTO, NÃO SÃO CONSIDERADAS MATERIAIS INTERMEDIÁRIOS, MAS SIM MATERIAL DE USO E CONSUMO.

(...)

(GRIFOU-SE)

Observando os produtos, objeto da presente autuação, verifica-se que eles se caracterizam como materiais de uso e consumo do estabelecimento, considerando-se sua própria natureza, aplicação e função dentro das atividades desenvolvidas no estabelecimento.

São produtos que devem ser periodicamente substituídos devido ao seu desgaste natural, não sendo, de forma alguma, produtos individualizados.

O quadro elaborado pela Fiscalização às fls. 167/174 apresenta uma síntese dos produtos que tiveram seus respectivos créditos do imposto estornados no lançamento ora sob análise, com suas respectivas funções.

Por oportuno, importa registrar os fundamentos constantes da manifestação fiscal sobre o assunto:

Portanto, em consonância com a legislação tributária vigente, fica perfeitamente claro que os produtos elencados na peça fiscal não se enquadram na definição de produto intermediário. São, pela sua

própria natureza, aplicação e função, produtos de uso ou consumo, que não são consumidos imediata e integralmente no processo de industrialização por se tratarem de equipamentos - bombas, medidores (de ângulo, manômetro), unidade móvel de impacto para abastecimento e lubrificação de máquinas e equipamentos no campo, dispositivos periféricos (“Storage”, “HD”, “transceiver”), materiais diversos - catalisador, revestimentos (cerâmico antidesgaste e de superfície), fixador, eletrodo de solda, mistura de gás comprimido, papel de filtro de uso de laboratório, “set ofsplicing (emenda de correia transportadora), placa isolante térmica, tijolo refratário, e partes e peças de máquina, aparelho ou equipamento que, não se constituindo em produto individualizado, com identidade própria, mas apenas componentes de estruturas estáveis e duradouras, cuja manutenção naturalmente pode importar na substituição das mesmas, conforme o que dispõe o inciso IV da Instrução Normativa nº 01, de 1986.

(...)

Pelas razões expostas, correto o estorno dos itens relacionados na planilha do Anexo 3.

Considerando os argumentos da Defesa, cumpre ressaltar que o fato de determinado produto ser utilizado na consecução da atividade econômica do contribuinte não assegura sua classificação como produto intermediário, nos termos previstos na Instrução Normativa nº 01/86.

Uma vez fixados os parâmetros estabelecidos na legislação tributária, reafirma-se que somente será considerado “produto intermediário” o insumo que se enquadre nas regras acima, sendo os demais caracterizados como materiais de “uso ou consumo”.

Saliente-se, também, que a Lei Complementar nº 87/96 não alterou o conceito, para aplicação da legislação do ICMS, de produto intermediário e de material de uso e consumo.

Aliás, a própria LC nº 87/96 veda o aproveitamento de créditos vinculados a aquisições de materiais de uso e consumo, sendo imprescindível a prova do consumo imediato e integral do produto no processo produtivo, para fins de direito a créditos do imposto, especialmente quando se analisa o eventual enquadramento de determinada mercadoria no conceito de produto intermediário.

Consoante ao previsto no art. 20 da Lei Complementar nº 87/96, foi assegurado ao contribuinte o direito de se creditar do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, destinada ao seu uso ou consumo.

Ocorre, porém, que a possibilidade do aproveitamento de tais créditos vem sendo sistematicamente adiada por força das sucessivas alterações no teor do inciso I

do art. 33 da referida Lei Complementar, o qual estabeleceu, atualmente, a sua implementação a partir de 01/01/33.

O inciso II do art. 32 da Lei Complementar nº 87/96 não menciona mercadorias de uso e consumo, como também não autoriza o creditamento de forma diversa do acima exposto, uma vez que, ao se referir à palavra consumo, restringiu-a de forma direta ao processo de produção de mercadorias, como ocorre com os créditos referentes aos produtos intermediários:

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

(...)

II - darão direito de crédito, que não será objeto de estorno, as mercadorias entradas no estabelecimento para integração ou consumo em processo de produção de mercadorias industrializadas, inclusive semi-elaboradas, destinadas ao exterior;

(...)

Assim, em cumprimento ao disposto na referida Lei Complementar Federal, a legislação estadual prescreveu restrição de forma que somente darão direito ao crédito do imposto a entrada de bem destinado a uso ou consumo do estabelecimento a partir da data estabelecida nesta Lei Complementar, nos termos da alínea “d” do item 4 do § 5º do art. 29 da Lei nº 6.763/75 c/c inciso X do art. 66 do RICMS/02.

A Impugnante alega que os produtos autuados são essenciais para que a execução de seu objeto social, o que garante o aproveitamento dos créditos de ICMS.

Vale destacar que não é a essencialidade da mercadoria para a consecução da atividade econômica do contribuinte que determina a condição de produto intermediário, para fins de direito à apropriação do respectivo crédito, condição essa que se encontra subordinada ao disposto no art. 66 do RICMS/02 c/c a IN nº 01/86.

A essencialidade ou imprescindibilidade explica a utilização dos produtos, mas não a classificação dos produtos autuados como de uso e consumo.

A imprescindibilidade dos produtos resta implícita, pois sendo uma empresa um conjunto de meios e recursos aplicados com a finalidade de lucro, a compra de uma determinada mercadoria se justifica em razão da sua imprescindibilidade, pois não seria adquirida se prescindível fosse.

Em nenhum diploma normativo, seja de índole constitucional, seja no âmbito da LC nº 87/96, da Lei Estadual nº 6.763/75 ou do RICMS/02, há referência à imprescindibilidade, como sinônimo do direito a crédito de ICMS.

Corretas, portanto, as exigências fiscais de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI do mesmo diploma legal.

Lado outro, a Impugnante alega que, considerando que as mercadorias adquiridas foram todas aplicadas na produção de mercadorias no ramo da construção

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

civil, claro está que a empresa não pode ser considerada como consumidora final de tais bens e, assim o DIFAL não pode ser exigido.

Entretanto, diante de todo o exposto, e restando caracterizado e comprovado que tais itens são produtos de uso e consumo do estabelecimento, corretas, também, as exigências do diferencial de alíquota, quando existente, resultante da aplicação da diferença entre a alíquota interna e a interestadual na aquisição de materiais de uso e consumo em operações interestaduais, os quais foram objeto de estornos dos créditos do imposto.

As exigências fiscais, constituídas pelo ICMS apurado, acrescido da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75, estão respaldadas no art. 5º, § 1º, item 6 c/c art. 6º, inciso II e art. 12º, § 2º, todos da mesma lei.

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

§ 1º O imposto incide sobre:

(...)

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

(...)

Art. 6º Ocorre o fato gerador do imposto:

(...)

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

(...)

Art. 12- As alíquotas do imposto, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, são:

(...)

§ 2º - Na hipótese de operação ou de prestação interestadual que tenha destinado mercadoria ou serviço a contribuinte domiciliado neste Estado, na condição de consumidor ou usuário final, fica este obrigado a recolher o imposto resultante da aplicação da diferença entre a alíquota interna e a interestadual que houver incidido sobre aquela operação ou prestação.

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Impugnante argumenta que, para algumas mercadorias, não há incidência do ICMS diferencial de alíquota, por originar-se de operações de transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, situação em que não ocorre o fato gerador, conforme decisão jurisprudencial recente.

Entretanto, considerando a previsão da legislação mineira acima transcrita, que ainda não implementou a inconstitucionalidade declarada, combinada com a competência do órgão julgador em face do art. 182 da Lei nº 6.763/75, mantém-se a exigência fiscal.

Relativamente às multas aplicadas, quanto à primeira irregularidade, não cabe razão à Defesa, que aduz não haver amparo legal para coexistência das duas penalidades exigidas de maneira cumulativa, o que configuraria verdadeiro *bis in idem* e afronta ao princípio da consunção.

Com efeito, a multa de 50% (cinquenta por cento) prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 (Multa de Revalidação) refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão do recolhimento a menor de ICMS efetuado pela Autuada. Já a multa capitulada no art. 55, inciso XXVI da citada lei (Multa Isolada) foi exigida pelo descumprimento de obrigação acessória.

Vê-se, portanto, que se trata de infrações distintas, uma relativa à obrigação principal e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também foi considerada lícita pelo Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível nº 1.0079.11.016674-5/003, de 04/08/16, ementada da seguinte forma:

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ICMS - CREDITAMENTO INDEVIDO - RECOLHIMENTO A MENOR - BENEFÍCIOS FISCAIS CONCEDIDOS UNILATERALMENTE PELO ESTADO DE ORIGEM - NÃO APROVAÇÃO PELO CONFAZ - APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DE ICMS - IMPOSSIBILIDADE - OFENSA AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE - INEXISTÊNCIA - SUCESSÃO EMPRESARIAL - INCORPORAÇÃO - RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SUCESSOR - MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA - CUMULAÇÃO - POSSIBILIDADE - INFRAÇÕES DIVERSAS - JUROS - INCIDÊNCIA SOBRE MULTA - INÍCIO - FATO GERADOR - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - HONORÁRIOS SUCUMBENCIAIS - AFASTAMENTO - INVIABILIDADE - PRINCÍPIO DA CAUSALIDADE - NATUREZA DOS EMBARGOS - AÇÃO E NÃO INCIDENTE. (...) É POSSÍVEL A CUMULAÇÃO DAS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA, POR TEREM SIDO APLICADAS EM RAZÃO DE INFRAÇÕES DISTINTAS. APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0079.11.016674-5/003 COMARCA DE CONTAGEM. APELANTE(S): BRF BRASIL FOODS S/A. APELADO(A)(S): ESTADO DE MINAS GERAIS. DES. JUDIMAR BIBER (RELATOR)

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(GRIFOU-SE)

Assim, reiterando, a ausência de recolhimento integral da obrigação principal sujeita o contribuinte à penalidade moratória, prevista no art. 56 da Lei nº 6.763/75, e, existindo ação fiscal, à pena prevista no inciso II do referido dispositivo legal.

Por outro lado, ao descumprir a norma tributária, ocorre o inadimplemento pelo contribuinte de obrigação tributária acessória, sujeitando-se o infrator à penalidade prevista no art. 55, inciso XXVI, da mencionada lei.

Correta, portanto, a aplicação das penalidades na exata medida prevista na legislação tributária deste Estado.

Com relação à afronta ao princípio do não confisco, assim foi o voto da Ministra Carmen Lúcia em decisão do Supremo Tribunal Federal, *in verbis*:

AO EXAMINAR O CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS, O TRIBUNAL DE ORIGEM DECIDIU, NO CASO ESPECÍFICO, QUE A MULTA DE REVALIDAÇÃO NÃO AFRONTA O PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO: “NO QUE SE REFERE À MULTA DE REVALIDAÇÃO, PREVISTA NO ART. 56, II, E § 2º, I, DA LEI ESTADUAL Nº 6763/75, RELATIVA AO RECOLHIMENTO INTEMPESTIVO DO TRIBUTO (NATUREZA MORATÓRIA), ENTENDO QUE O PERCENTUAL FINAL DE 100% (CEM POR CENTO) NÃO DEVE SER ALTERADO, POSTO QUE NÃO DEMONSTROU POTENCIAL CONFISCATÓRIO. (...) OBSERVE-SE QUE A REDUÇÃO MENCIONADA SOMENTE SERIA POSSÍVEL NAS HIPÓTESES DESCRITAS NOS INCISOS I A IV DO § 9º DO ARTIGO 53, O QUE NÃO RESTOU VERIFICADO NOS PRESENTES AUTOS” (FLS. 819-820). DE MAIS A MAIS, OBSERVANDO OS VALORES CONSTANTES DA EXECUÇÃO FISCAL EM APENSO, CONCLUI QUE A COBRANÇA DA MULTA ISOLADA EM PERCENTUAL LEGALMENTE PREVISTO, CONQUANTO ELEVADA NÃO TEM O CONDÃO DE ULTRAPASSAR O LIMITE DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, DESESTABILIZAR O PRÓPRIO NEGÓCIO COMERCIAL OU COMPROMETER O PATRIMÔNIO DA EMPRESA AUTORA, NÃO RESTANDO CONFIGURADO O CONFISCO A AUTORIZAR A EXCEPCIONAL REDUÇÃO DA PENALIDADE (...). AG. REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 823.886 MINAS GERAIS DE 07/04/2015.

(...)

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto ao pretenso efeito confiscatório da multa, cumpre registrar que não cabe ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182 da Lei nº 6.763/75 (e art. 110, inciso I do RPTA), *in verbis*:

Art. 182. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à consulta a que for atribuído este

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º do art. 146;

(...)

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 99/104. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. André Gonçalves Kipper e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Fabíola Pinheiro Ludwig Peres. Participaram do julgamento, além dos signatários, as Conselheiras Gislana da Silva Carlos (Revisora) e Cindy Andrade Moraes.

Sala das Sessões, 05 de maio de 2021.

**Ivana Maria de Almeida
Relatora**

**Carlos Alberto Moreira Alves
Presidente**