

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.508/23/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.002638239-95
Impugnação: 40.010155462-68
Impugnante: Usinas Siderúrgicas de Minas Gerais S/A. Usiminas
IE: 313002022.01-20
Proc. S. Passivo: ANDRE MENDES MOREIRA/Outro(s)
Origem: DF/Ipatinga

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - MATERIAL DE USO E CONSUMO. Constatou-se o aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a aquisições de materiais de uso ou consumo (partes e peças). Tais mercadorias não se classificam como produtos intermediários, em razão da revogação do Item V da IN SLT nº 01/86, com efeitos a partir de 1º/04/17. Infração caracterizada nos termos do art. 66, § 22 c/c art. 70, incisos III e XVII, ambos do RICMS/02, que vedam a apropriação de tais créditos. Corretas as exigências do ICMS estornado, acrescido da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

DIFERIMENTO - DESCARACTERIZAÇÃO - FALTA DE RECOLHIMENTO PELO DESTINATÁRIO. Constatou-se a falta de recolhimento do ICMS devido nas operações de aquisição interna de mercadorias que foram utilizadas como material de uso ou consumo (partes e peças), inobservando vedação contida em regime especial concedido à Autuada e na própria legislação tributária. Infração caracterizada nos termos dos arts. 12, inciso IV e 13, ambos do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS e da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

IMPORTAÇÃO - IMPORTAÇÃO DIRETA - DIFERIMENTO - DESCARACTERIZAÇÃO. Constatou-se falta de recolhimento do ICMS em razão de importação do exterior de mercadorias ao abrigo indevido do diferimento do pagamento do imposto, uma vez que se caracterizam como materiais de uso e consumo do estabelecimento (partes e peças) e, conseqüentemente, não se enquadram nas hipóteses de diferimento previstas no Regime Especial concedido à Autuada. Infração caracterizada. Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXXVII, todos da Lei nº 6.763/75.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a constatação das seguintes irregularidades, no período de 01/01/18 a 31/12/18:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- aproveitamento indevido de créditos do ICMS relativos à entrada, em operações interestaduais, de materiais destinados ao uso e consumo do estabelecimento (partes e peças), que foram indevidamente classificados como produtos intermediários. Exigências de ICMS, da Multa de Revalidação do art. 56, inciso II e da Multa Isolada do art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75;

- aplicação indevida do diferimento em operações de aquisição interna de materiais destinados ao uso e consumo do estabelecimento (partes e peças), que foram indevidamente classificados como produtos intermediários, resultando na falta de recolhimento do imposto devido em relação às operações. Exigências do ICMS indevidamente diferido e da Multa de Revalidação do art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75;

- aplicação indevida do diferimento em operações de importação de materiais destinados ao uso e consumo do estabelecimento (partes e peças), que foram indevidamente classificados como produtos intermediários, o que contrariou o art. 2º do Regime Especial (RE) concedido à Autuada e resultou na falta de recolhimento do imposto devido em relação às operações. Exigências do ICMS indevidamente diferido, da Multa de Revalidação do art. 56, inciso II e da Multa Isolada do art. 55, inciso XXXVII, ambos da Lei nº 6.763/75.

O ICMS relativo ao diferencial de alíquotas (DIFAL) incidente nas entradas de materiais de uso ou consumo oriundos de outra unidade da Federação (operações interestaduais) foi exigido separadamente, no Auto de Infração nº 01.002639164-89, o qual foi encaminhado à Advocacia Geral do Estado (AGE), em razão da propositura de ação judicial contra a Fazenda Pública Estadual sobre a matéria do lançamento, conforme determina o art. 105, § 1º, do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), publicado pelo Decreto nº 44.747/08.

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 140/162, acompanhada dos documentos de págs. 163/317.

Afirma, em apertada síntese, o que segue.

- os materiais autuados se caracterizam como produtos intermediários, pois compõem o processo produtivo do aço, no qual são consumidos e deteriorados, não se confundindo com materiais de uso ou consumo, de forma que são legítimos os créditos aproveitados e a incidência do diferimento na sua aquisição, nos termos do Regime Especial (RE) nº 45.000000402-58. Apresenta “Laudo Técnico” (“doc. 07”, anexo à Impugnação). Transcreve jurisprudência do STJ para sustentar sua tese;

- nas operações internas, foi a própria SEF/MG quem autorizou a adesão dos fornecedores de produtos intermediários ao diferimento do imposto previsto em regime especial, sem nunca ter cassado a autorização concedida;

- nas importações, a Fiscalização teve acesso a todas as especificações das mercadorias importadas em momento prévio ao desembaraço aduaneiro e, sem quaisquer ressalvas, deferiu a solicitação de inclusão das operações no regime de diferimento,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

emitindo a respectiva Guia de Liberação de Mercadoria Estrangeira sem Comprovação do Recolhimento do ICMS (GLME) – “doc. 06”, anexo à Impugnação;

- em ambos os casos (aquisição interna e importação) o tributo exigido já foi pago, de forma diferida, nas respectivas saídas tributadas;

- quando os termos de adesão eram deferidos acontecia o reconhecimento de que os produtos adquiridos teriam sido fornecidos na condição de matérias-primas, produtos intermediários ou materiais de embalagem;

- pede a realização de prova pericial para corroborar as informações detalhadas no laudo anexado e identificar a natureza dos bens adquiridos, o local de sua aplicação, bem como a durabilidade de tais itens. Indica assistente técnico e apresenta 3 (três) quesitos, às págs. 157 dos autos;

- afirma que considerando as autorizações vigentes para diferimento do imposto, concedidas pela própria SEF/MG aos fornecedores da Impugnante, não é devida a imposição de penalidades, juros de mora e atualização monetária, por força do art. 100, parágrafo único, do CTN;

- não é devida multa acessória (isolada) por suposto creditamento indevido do imposto (art. 55, inciso XXVI, da Lei nº 6.763/75) já que essa fundamentação se aplica apenas ao descumprimento de obrigação principal, conforme jurisprudência deste CCMG no Acórdão nº 3.966/12/CE;

- deve ser cancelada a Multa Isolada do art. 55, inciso XXXVII, da Lei nº 6.763/75, pois qualquer discordância fiscal que envolva a base de cálculo eleita pelo Contribuinte culminaria na aplicação da penalidade, hipótese que é evidentemente absurda. Pede ainda que a multa seja reduzida ao máximo de 20% (vinte por cento) do valor do imposto, sob pena de confisco;

- é impossível a incidência de juros de mora sobre os valores relativos à multa de revalidação exigida.

Requer, ao final, a procedência da impugnação.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização, em manifestação de págs. 348/377, refuta integralmente as alegações da Defesa.

Requer, ao final, a procedência do lançamento.

Do Parecer da Assessoria

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs. 379/406, opina, em preliminar, pelo indeferimento da prova pericial requerida. Quanto ao mérito, opina pela procedência do lançamento.

DECISÃO

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

Da Preliminar

Do Pedido de Prova Pericial

A Impugnante pleiteia a produção de prova pericial, como forma de comprovação de suas alegações, por entender ser necessária à elucidação de eventuais obscuridades deste processo.

Para tanto formula os quesitos de págs. 157, nos seguintes termos:

1) Com relação ao encerramento de diferimento nas aquisições de materiais intermediários, listados no Anexo 03 do Auto de Infração, é possível afirmar que todos os fornecedores estavam regularmente autorizados pela própria Sefaz/MG a diferir o imposto sobre fornecimento de produtos intermediários na época dos fatos autuados?

2) Quanto ao encerramento do diferimento nas operações de importação de materiais intermediários, listados no Anexo 04 do Auto de Infração, é correto dizer que o próprio Fisco mineiro teve acesso prévio a todos os detalhes das importações através das Guias para Liberação de Mercadorias Estrangeiras e deferiu sem ressalvas os desembaraços aduaneiros sem o recolhimento do ICMS devido na importação?

3) Considerando os materiais adquiridos pela Impugnante e que deram ensejo às infrações 01, 02 e 03, é possível afirmar que se caracterizam como produtos intermediários, considerando a natureza, o local de sua aplicação e a durabilidade de tais itens?"

A resposta ao Quesito 1 é objetiva: sim, os fornecedores que aderiram ao RE nº 45.000000402-58 estavam autorizados pela SEF/MG a diferir o imposto sobre o fornecimento de produtos intermediários, visto que o citado RE e respectivos termos de adesão, em todas as suas versões, afirmavam expressamente tal autorização, como se pode ver nos seguintes excertos desses documentos:

RE nº 45.000000402-58

Art. 3º Fica diferido o pagamento do ICMS incidente nas saídas de mercadorias promovidas por estabelecimento industrial fabricante localizado no Estado de Minas Gerais ou Centro de Distribuição a este vinculado, com destino ao estabelecimento da USIMINAS INDÚSTRIA, para operações subseqüentes por este praticadas, **desde que:**

I - as mercadorias adquiridas sejam utilizadas como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem destinados à industrialização;

(...)

Art. 4º A eficácia do diferimento previsto no artigo 3º está condicionada à adesão ao Regime Especial pelo fornecedor ou pelo industrial

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

mineiros, conforme modelo em anexo, homologada pelo titular da Delegacia Fiscal (DF) responsável pelo acompanhamento fiscal da USIMINAS IN-DÚSTRIA.

Termo de Adesão Usiminas Mecânica S.A. (anexo à Impugnação)

CLÁUSULA PRIMEIRA

(...)

Parágrafo único. **O diferimento não se aplica:**

I - à saída de energia elétrica, combustíveis, lubrificantes e serviços de comunicação;

II - **aos produtos que não ensejarem direito a crédito para o destinatário adquirente:**

a) **por não se enquadrarem tecnicamente nos conceitos de matéria-prima, produto intermediário ou de bem do ativo permanente;**

b) ou destinados a emprego em obras ou outras atividades consideradas alheias à atividade do destinatário;

III - aos produtos cujo imposto já tenha sido pago ou retido por substituição tributária.

(Destacou-se)

Entretanto, conforme se verá de forma mais detalhada no tópico “Do Mérito”, os materiais objeto da autuação **não se enquadram no conceito de produtos intermediários**, tratando-se de materiais de uso ou consumo utilizados na manutenção de máquinas e equipamentos, razão pela qual não eram alcançados por tais disposições.

A resposta ao Quesito 2 também é objetiva: sim, o Fisco teve acesso prévio aos dados da importação realizada, mediante declaração protocolada pelo Contribuinte, procedimento que, inclusive, é requisito obrigatório para a aposição de visto fiscal no documento GLME, nos termos do art. 2º, §§ 2º e 3º e art. 3º, ambos do RE nº 45.000000402-58:

RE nº 45.000000402-58

Art. 2º **Fica autorizado o diferimento do pagamento do ICMS incidente na entrada de mercadorias, em decorrência de importação direta do exterior, para as operações subsequentes praticadas pela SIDERÚRGICA, desde que as mercadorias sejam importadas na qualidade de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, com o fim específico de utilização no processo de industrialização dos produtos relacionados no Anexo I.**

(...)

§2º Na hipótese do caput, a cada importação, a SIDERÚRGICA deverá apresentar declaração assinada por seu representante legal afirmando que as mercadorias importadas na qualidade de matéria-

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

prima, produto intermediário ou material de embalagem serão empregadas pelo próprio importador em seu processo industrial e não são passíveis de serem adquiridas de contribuinte situado neste Estado dada a inexistência de produção de mercadorias semelhantes àquelas alcançadas pelo diferimento, observado o disposto no inciso XLIV do art. 55 da Lei nº 6.763/1975 e no subitem 41.22 da Parte 1 do Anexo II do RICMS.

§ 3º A declaração de que trata o parágrafo anterior deverá ser arquivada juntamente com a nota fiscal emitida pelo estabelecimento importador.

Art. 3º A SIDERÚRGICA, quando da importação das mercadorias, deverá dirigir-se previamente à Delegacia Fiscal (DF), Delegacia Fiscal de Trânsito de Comércio Exterior (DFT Comext) ou à repartição fazendária estadual localizada em porto seco ou em aeroporto, para aposição de visto fiscal no documento "Guia para Liberação de Mercadoria Estrangeira sem Comprovação de Recolhimento do ICMS".

(Destacou-se)

No entanto, como determina o art. 335, § 3º, do Anexo IX do RICMS/02, o visto fiscal aposto na GLME não tem efeito homologatório, podendo o Fisco exigir o imposto devido com os acréscimos legais posteriormente, caso constate alguma irregularidade:

RICMS/02 - Anexo IX

Art. 335. Ressalvadas as hipóteses de utilização de crédito acumulado para pagamento do imposto devido na importação, previstas no Anexo VIII, o ICMS incidente na entrada de mercadoria ou bem importados do exterior por pessoa física ou jurídica será recolhido no momento do desembaraço aduaneiro:

(...)

Efeitos de 22/05/2018 a 13/06/2022 - Redação dada pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 5º, ambos do Dec. nº 47.415, de 21/05/2018:

§ 1º Nas hipóteses abaixo relacionadas, em que não será exigido o recolhimento do imposto por ocasião da liberação da mercadoria, o contribuinte comprovará o respectivo tratamento tributário utilizando-se da Guia para Liberação de Mercadoria Estrangeira - GLME -, que será visada pelo Fisco deste Estado:

(...)

§ 3º O visto no DAE, na GNRE ou na GLME, **não tem efeito homologatório**, podendo o Fisco, comprovada qualquer irregularidade, exigir o imposto devido com os acréscimos legais.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Efeitos de 17/08/2017 a 21/05/2018 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 2º, ambos do Dec. nº 47.242, de 16/08/2017:

§ 1º Nas hipóteses abaixo relacionadas, em que não será exigido o pagamento do imposto por ocasião da liberação da mercadoria, o contribuinte comprovará a situação tributária utilizando-se da Guia para Liberação de Mercadoria Estrangeira sem Comprovação do Recolhimento do ICMS (GLME), que será visada pelo Fisco deste Estado:

(...)

§ 3º O visto no DAE ou na GLME **não tem efeito homologatório**, podendo o Fisco, comprovada qualquer irregularidade, exigir o imposto devido com os acréscimos legais.

(...)

(Destacou-se)

Por fim, quanto ao Quesito 3, como bem salienta o Fisco, a própria descrição dos itens autuados e o laudo interno apresentado pela Autuada são mais que suficientes para definir se eles são produtos intermediários ou materiais de uso ou consumo, na medida em que é incontroverso nos autos que as mercadorias envolvidas na autuação são partes e peças de máquinas, aparelhos ou equipamentos.

Saliente-se que diante da revogação do item V da IN SLT nº 01/86, passou a ser despendido investigar se as partes e peças entram em contato físico com o produto fabricado ou se se desgastam no processo produtivo, pois não há mais como equipará-las a um produto intermediário em razão dessas situações, passando a prevalecer a regra geral do inciso IV dessa mesma norma. Observe-se:

IN SLT nº 01/86

(...)

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.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de sua inutilização ou exaurimento, embora preservada a estrutura que as implementa ou as contém.”

(Destacou-se e Grifou-se)

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.

Entretanto, é verificado que os argumentos carreados aos autos pela Fiscalização, bem como pela própria Impugnante em sua defesa, revelam-se suficientes para a elucidação da questão.

Vale citar, a propósito, decisão proferida pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais abordando a questão:

EMENTA: AGRAVO DE INSTRUMENTO - REVISÃO DE CONTRATO - PROVA PERICIAL - DESNECESSIDADE - CERCEAMENTO DE DEFESA NÃO CARACTERIZADO. A PROVA PERICIAL SOMENTE SE APRESENTA NECESSÁRIA QUANDO A INFORMAÇÃO DEPENDER DO CONHECIMENTO DE ESPECIALISTA NA MATÉRIA. O INDEFERIMENTO DE PROVA PERICIAL, QUANDO CONSTATADA SUA DESNECESSIDADE, NÃO CONFIGURA CERCEAMENTO DE DEFESA. (PROCESSO NÚMERO 1.0024.14.076459-8/001, DES.^a APARECIDA GROSSI, TJMG DATA DO JULGAMENTO: 13/05/15 DATA DA PUBLICAÇÃO: 14/05/15)

Prescreve o art. 142, § 1º, inciso II, alínea “a” do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08:

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

(...)

§ 1º - Relativamente ao pedido de perícia do requerente:

(...)

II - será indeferido quando o procedimento for:

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Desse modo, como os quesitos propostos não demandam especialista com conhecimentos técnicos específicos e as respostas aos questionamentos encontram-se no conjunto probatório constante dos autos, indefere-se o pedido de produção de prova pericial por ser desnecessária para a compreensão das irregularidades apuradas.

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre a constatação das seguintes irregularidades, no período de 01/01/18 a 31/12/18:

- aproveitamento indevido de créditos do ICMS relativos à entrada, em operações interestaduais, de materiais destinados ao uso e consumo do estabelecimento (partes e peças), que foram indevidamente classificados como produtos intermediários. Exigências de ICMS, da Multa de Revalidação do art. 56, inciso II e da Multa Isolada do art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75;

- aplicação indevida do diferimento em operações de aquisição interna de materiais destinados ao uso e consumo do estabelecimento (partes e peças), que foram indevidamente classificados como produtos intermediários, resultando na falta de recolhimento do imposto devido em relação às operações. Exigências do ICMS indevidamente diferido e da Multa de Revalidação do art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75;

- aplicação indevida do diferimento em operações de importação de materiais destinados ao uso e consumo do estabelecimento (partes e peças), que foram indevidamente classificados como produtos intermediários, o que contrariou o art. 2º do Regime Especial (RE) concedido à Autuada e resultou na falta de recolhimento do imposto devido em relação às operações. Exigências do ICMS indevidamente diferido, da Multa de Revalidação do art. 56, inciso II e da Multa Isolada do art. 55, inciso XXXVII, ambos da Lei nº 6.763/75.

Destaque-se, inicialmente, que o RE nº 45.000000402-58 concedeu à Autuada um crédito presumido que implica no recolhimento do ICMS mediante utilização de uma alíquota efetiva de 3% (três por cento) ou 4% (quatro por cento), a depender do destino da mercadoria. Em contrapartida a esse benefício, o RE veda o aproveitamento de quaisquer outros créditos relacionados com tais operações (vide arts. 16 a 24 do RE – págs. 97/99 dos autos).

Assim, por ocasião da apuração mensal do imposto relativo às suas operações, a Autuada promove o estorno dos créditos apropriados, na proporção da participação das saídas com crédito presumido no total de saídas realizadas, nos termos da Portaria Conjunta SUTRI_SUFIS_SAIF nº 001/14, que aprova o “*Manual de Orientação para o cumprimento das obrigações acessórias decorrentes das operações alcançadas por tratamento tributário diferenciado, assegurado na legislação tributária ou concedido mediante regime especial de tributação*”, disponível em “http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/portarias/2014/port_sutri_sufis_saif_001_2014.html”

Considerando que a Autuada promoveu esse estorno de créditos mensalmente, mediante emissão de nota fiscal específica (CFOP 5949), o Fisco abateu esses valores já estornados dos créditos indevidos apurados na Infração 01 (relativa ao 23.508/23/2ª

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

aproveitamento indevido de créditos), como se pode ver na planilha Excel que compõem o “Anexo 1 – DCT” (págs. 13), procedimento que se mostra adequado para evitar duplicidade de estornos e que não foi questionado pela Defesa.

Desse modo, correto o procedimento de cálculo e apuração utilizado pelo Fisco.

Passando à análise dos questionamentos trazidos, de início a Impugnante afirma que os materiais autuados se caracterizam como produtos intermediários, pois compõem o processo produtivo do aço, no qual são consumidos e deteriorados, não se confundindo com materiais de uso ou consumo, de forma que são legítimos os créditos aproveitados e a incidência do diferimento na sua aquisição, nos termos do RE nº 45.00000402-58. Apresenta “Laudo Técnico” (“doc. 07”, anexo à Impugnação – págs. 243/313). Transcreve jurisprudência do STJ para sustentar sua tese.

No entanto, razão não lhe assiste.

O direito ao crédito de ICMS relativo à entrada de produtos intermediários utilizados no processo de produção está regulado pelo art. 66, inciso V, alínea “b”, do RICMS/02, que exige, como primeiro requisito para o creditamento, que o item seja consumido diretamente no processo de produção:

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;**

(Destacou-se)

Há que se destacar que os conceitos de produto intermediário 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.

Na verdade, tal dispositivo legal afirma que se enquadram no conceito de produtos intermediários aqueles que, embora não se integrem ao produto final, sejam utilizados diretamente na industrialização e obtenção do produto final.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Para esclarecimento, a definição de produto intermediário está mais bem explicitada nos “considerandos” e nos itens I e II da IN SLT nº 01/86. Observe-se:

IN SLT nº 01/86

(...)

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

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

(...)

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 e Destacou-se)

Nesse diapasão, as partes e peças de máquina, aparelho ou equipamento, que se desgastam durante a produção, nunca estiveram ordinariamente incluídas no conceito de produto intermediário, por não serem produtos individualizados consumidos imediata e integralmente no processo de industrialização.

De fato, as partes e peças são meros componentes utilizados na manutenção de máquinas e equipamentos, o que sempre esteve muito claro no item IV da IN SLT nº 01/86:

IN SLT N° 01/86

(...)

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

identidade própria, mas apenas componentes de uma estrutura estável e duradoura, cuja manutenção naturalmente pode importar na substituição das mesmas.

(Destacou-se)

No entanto, até 31/03/17, o item V da IN SLT nº 01/86 **equiparava** a produto intermediário as partes e peças que exerciam atuação particularizada, essencial e específica dentro da linha de produção, em contato físico com o produto que se industrializava, inutilizando-se ou exaurindo-se com o tempo.

O intuito primeiro dessa equiparação era permitir que o ICMS relativo à entrada desses itens no estabelecimento fosse apropriado como crédito, em um autêntico benefício fiscal, tendo em vista que os materiais de uso ou consumo ainda não geram direito ao creditamento, nos termos do art. 70, inciso III, do RICMS/02:

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

(...)

III - se tratar de entrada, até a data estabelecida em lei complementar federal, de bens destinados a uso ou a consumo do estabelecimento;

Entretanto, a partir de 01/04/17 houve mudanças na legislação tributária mineira, com a entrada em vigor do § 22 do art. 66 do RICMS/02 e a concomitante revogação do Item V da IN SLT nº 01/86 pelo art. 2º, inciso I, da IN SUTRI nº 001/17, deixando as partes e peças em comento de serem equiparadas a produtos intermediários. Observe-se:

IN SLT Nº 01/86

(...)

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."

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:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

Efeitos a partir de 01/04/2017 - Dec. nº 47.119/16

§ 22. **Não se compreende no consumo a que se refere a alínea "b" do inciso V do caput o desgaste de partes e peças de máquina, aparelho ou equipamento.**

(Destacou-se e Grifou-se)

A partir de então, as partes e peças de máquina, aparelho ou equipamento utilizados na produção deixaram de ser equiparadas a produto intermediário e passaram a receber tratamento tributário compatível com aquilo que efetivamente eram no âmbito da atividade produtiva: material de uso ou consumo utilizado na manutenção dos ativos imobilizados nos quais são utilizadas.

Essa mudança trouxe duas consequências práticas:

- 1) A vedação à apropriação de crédito decorrente da entrada das partes e peças no estabelecimento de Contribuinte (objeto do presente lançamento);
- 2) **A necessidade de se recolher o diferencial de alíquotas quando da aquisição interestadual dessas partes e peças para utilização em estabelecimento de Contribuinte (exigido separadamente no PTA nº 01.002639164-89).**

A decisão do Supremo Tribunal Federal (STF) no âmbito do Recurso Extraordinário (RE) nº 195.894, julgado (j.) em 14/11/00, demonstra que, já de longa data, aquele tribunal corrobora o entendimento de que as partes e peças são itens que não se transformam em outra mercadoria passível de ser comercializada, não se enquadrando no conceito de produtos intermediários, como se pode ver nos seguintes trechos da decisão:

EMENTA

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

(...)

ARGUMENTA-SE QUE, A PARTIR DA VIGÊNCIA DO NOVO TEXTO CONSTITUCIONAL, O CONCEITO DE NÃO CUMULATIVIDADE NÃO PODE MAIS SER IMPOSTO POR LEI, **PRETENDENDO-SE O ACOLHIMENTO DO CRÉDITO DO ICMS RELATIVO A MERCADORIAS DITAS INDISPENSÁVEIS AO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO E COMERCIALIZAÇÃO DOS RESPECTIVOS PRODUTOS (FOLHA 104 A 117).**

(...)

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR) – CONQUANTO ATENDIDOS OS PRESSUPOSTOS GERAIS DE RECORRIBILIDADE, ESTE EXTRAORDINÁRIO NÃO ESTÁ A MERECER CONHECIMENTO, ISSO LEVANDO EM CONTA O **PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE INERENTE AO ICMS**. (...) O PRINCÍPIO ALCANÇA A MATÉRIA-PRIMA ADQUIRIDA E QUE VENHA A SER (1) CONSUMIDA (2) OU INTEGRADA AO PRODUTO FINAL, (2.1) NA CONDIÇÃO DE ELEMENTO INDISPENSÁVEL À RESPECTIVA COMPOSIÇÃO. **A ÓPTICA É IMPRÓPRIA EM SE TRATANDO DE MATERIAIS, TAIS COMO, SEGUNDO MENCIONADO NO ITEM 4 DA INICIAL, PEÇAS DE REPOSIÇÃO DE MÁQUINAS, APARELHOS E EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS** E O QUE DESPENDIDO NA MANUTENÇÃO DESTES, INCLUSIVE COM A FROTA DE VEÍCULOS PARA TRANSPORTE DE MERCADORIA E CLIENTES. HÁ DE EXIGIR-SE CORRELAÇÃO. **NO CASO DE MÁQUINAS, APARELHOS E EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS, BEM COMO DE MATERIAL PARA MANUTENÇÃO DE VEÍCULOS, NÃO SE TEM, A SEGUIR, A COMERCIALIZAÇÃO. NÃO OCORRE PROCESSO DE TRANSFORMAÇÃO EM NOVA MERCADORIA PASSÍVEL DE VIR A SER COMERCIALIZADA. DAÍ A IMPERTINÊNCIA DE PRETENDER-SE LANÇAR O TRIBUTO PAGO NA AQUISIÇÃO DESSES MATERIAIS COMO CRÉDITO, ISSO VISANDO À COMPENSAÇÃO COM OS DÉBITOS DECORRENTES DA ALIENAÇÃO DAS MERCADORIAS PRODUZIDAS.**

NÃO CONHEÇO DESTES EXTRAORDINÁRIOS.”

(DESTACOU-SE E GRIFOU-SE)

Nesse mesmo sentido tem sido o entendimento do Superior Tribunal de Justiça (STJ), conforme destacado pela 2ª Turma daquela Corte, na Ementa do AgInt no AREsp nº 1.631.502/PR, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, j. 10/08/20:

EMENTA

PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO N. 3/STJ. ICMS. PROVA PERICIAL. SÚMULA N. 7/STJ. **CREDITAMENTO DE ICMS. PRODUTOS QUE NÃO INTEGRAM O PRODUTO FINAL NEM SÃO IMEDIATAMENTE CONSUMIDOS NO PROCESSO PRODUTIVO. IMPOSSIBILIDADE.** AGRAVO INTERNO NÃO PROVIDO.

(DESTACOU-SE)

O Supremo Tribunal Federal tem entendimento de que, como regra, os produtos intermediários utilizados no processo de produção não geram direito a crédito de ICMS, também por não haver saída posterior do bem. Nesse sentido:

“CONSTITUCIONAL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. ICMS. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. I. - **PRETENSÃO DA AGRAVANTE DE CREDITAR DO ICMS SOBRE A AQUISIÇÃO PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. NÃO HÁ SAÍDA DO BEM. IMPOSSIBILIDADE.**

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

PRECEDENTES. II. - EM RELAÇÃO À ALÍNEA C DO ART. 102, III, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, TAMBÉM NÃO MERECE ACOLHIDA O PROSSEGUIMENTO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. É QUE O ACÓRDÃO IMPUGNADO NÃO APRECIOU LEI OU ATO DE GOVERNO LOCAL CONTESTADO EM FACE DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. III. – AGRAVO NÃO PROVIDO” (AI Nº 418.729/SP-AGR, SEGUNDA TURMA, RELATOR O MINISTRO CARLOS VELLOSO , DJ DE 4/3/05, GRIFOS NOSSOS).

“CONSTITUCIONAL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. ICMS. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. I. - **PRETENSÃO DA AGRAVANTE DE CREDITAR DO ICMS SOBRE A AQUISIÇÃO DE PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. NÃO HÁ SAÍDA DO BEM. IMPOSSIBILIDADE.** PRECEDENTES. II. - EM RELAÇÃO À ALÍNEA C DO ART. 102, III, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, TAMBÉM NÃO MERECE ACOLHIDA O PROSSEGUIMENTO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. É QUE O ACÓRDÃO IMPUGNADO NÃO APRECIOU LEI OU ATO DE GOVERNO LOCAL CONTESTADO EM FACE DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. III. – AGRAVO NÃO PROVIDO” (AI 494.188/SP-AGR, RELATOR O MINISTRO CARLOS VELLOSO, SEGUNDA TURMA, DJ 10/12/04, GRIFOS NOSSOS).

(DESTACOU-SE)

Nessa mesma linha se manifestou o STF no âmbito do Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 689.001/RS, Relator Min. DIAS TOFFOLI, j. 06/02/18, que foi assim ementado:

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. **ICMS AQUISIÇÃO DE PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. REGIME DE CRÉDITO FÍSICO. NÃO INTEGRANTES DO PRODUTO FINAL. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. AUSÊNCIA DE OFENSA AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE.**

1. NÃO HÁ INCIDÊNCIA NO CASO EM TELA DOS ENUNCIADOS DAS SÚMULAS 279, 282, 356, 283, 284 E 287 DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.

2. A AQUISIÇÃO DE PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS, SUJEITOS AO REGIME DE CRÉDITO FÍSICO, APLICADOS NO PROCESSO PRODUTIVO QUE NÃO INTEGRAM FISICAMENTE O PRODUTO FINAL NÃO GERA DIREITO AO CRÉDITO DE ICMS.

3. O PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA NÃO CUMULATIVIDADE É UMA GARANTIA DO EMPREGO DE TÉCNICA ESCRITURAL QUE EVITE A SOBREPOSIÇÃO DE INCIDÊNCIAS, SENDO QUE AS MINÚCIAS DESSE SISTEMA E O CONTENCIOSO QUE DAÍ SE ORIGINA REPOUSAM NA ESFERA DA LEGALIDADE.

(DESTACOU-SE E GRIFOU-SE)

Saliente-se que essas partes e peças também não se caracterizam como bens do ativo imobilizado, ainda que desenvolvam atuação particularizada, essencial e específica na linha de produção, em contato físico com produto, conforme deixou claro

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

o inciso XVII do art. 70 do RICMS/02, acrescido pelo art. 2º, inciso I, do Decreto nº 47.119/16, também com vigência a partir do dia 01/04/17:

RICMS/02

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

(...)

Efeitos a partir de 01/04/17

XVII - 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.

(Destacou-se e Grifou-se)

Como se vê de todo exposto, ao contrário do que aduz a Defesa, não basta que os produtos utilizados pelo Contribuinte sejam indispensáveis à atividade produtiva para serem classificados como produtos intermediários, sendo necessário, também, que sejam incorporados ao produto final ou consumidos no processo de forma imediata e integral, o que não ocorre com as partes e peças.

Noutro giro, a imprescindibilidade resta implícita a todos os produtos adquiridos no estabelecimento, pois sendo a empresa um conjunto de meios e recursos aplicados com a finalidade de lucro, a aquisição de uma determinada mercadoria ou de um bem só se justifica em razão da sua imprescindibilidade.

Como consequência, os itens autuados não teriam sido adquiridos se não fossem imprescindíveis para a empresa, de forma que esse não é um aspecto de distinção ou caracterização desses bens.

Saliente-se que ao contrário do que pretende fazer crer a Defesa, nos diplomas normativos relacionados ao ICMS, seja de índole constitucional, legal (LC nº 87/96 e Lei nº 6.763/75) ou regulamentar (RICMS/02), não há qualquer referência à imprescindibilidade como sinônimo de direito a crédito de ICMS.

Vale destacar que não é o fato de um determinado produto ser utilizado na consecução da atividade econômica do Contribuinte que determina a sua classificação como produto intermediário, nos termos previstos no art. 66 do RICMS/02 c/c a IN SLT nº 01/86.

Isso porque há produtos que são utilizados na linha central de produção, mas que são considerados materiais de uso e consumo, como é o caso, por exemplo, das partes e peças de manutenção periódica de máquinas e equipamentos da produção, conceito no qual se enquadram os materiais ora em discussão.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O critério da “utilização na consecução da atividade econômica” é condição necessária, porém não suficiente, para determinar se um bem é ou não classificado como produto intermediário.

Ademais, o art. 33, inciso I, da LC nº 87/96 estabelece que, na aplicação do art. 20 dessa mesma lei, deverá ser observado que a entrada de mercadorias destinadas ao uso ou consumo somente dará direito a créditos de ICMS a partir de 01/01/33:

LC 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 2033; (Redação dada pela Lei Complementar nº 171, de 2019)

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

Portanto, ainda que possam participar do processo produtivo em uma das linhas principais de produção, as partes e peças em relação às quais se estorna o crédito apropriado e se exige o encerramento do diferimento não atendem às características próprias referentes à definição de produto intermediário, na forma prevista na Instrução Normativa SLT nº 01/86 e no art. 66 do RICMS/02, a partir de 01/04/17, devendo ser tratadas como material de uso ou consumo, com todas as implicações tributárias daí decorrentes, visto que são utilizadas na manutenção dos ativos imobilizados empregados na produção industrial.

Ainda tentando comprovar que as partes e peças objeto da autuação seriam produtos intermediários, a Impugnante apresenta um “Laudo Técnico” descrevendo o processo de produção do aço e a aplicação dos itens objeto do presente auto de infração nesse processo (“doc. 07”, anexo à Impugnação).

No que tange à análise individual das razões pelas quais o Fisco entendeu que os itens autuados (todos integrantes da “Tabela 1” do “Laudo Técnico”) não se classificam como produtos intermediários, pela clareza e completude, remete-se ao trecho da Manifestação Fiscal relacionada ao tema (págs. 357/363). Pelos fundamentos ali expostos, sem razão a pretensão de classificar essas partes e peças como produtos intermediários.

A Impugnante afirma que, nas operações internas, foi a própria SEF/MG quem autorizou a adesão dos fornecedores de produtos intermediários ao diferimento do imposto previsto em regime especial, sem nunca ter cassado a autorização concedida.

Acrescenta que, homologando os termos de adesão dos fornecedores (“doc. 04”, anexo à Impugnação), a SEF/MG teria reconhecido os materiais comercializados como sendo produtos intermediários.

Aduz que nas importações, a Fiscalização teve acesso a todas as especificações das mercadorias importadas em momento prévio ao desembaraço

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

aduaneiro e, sem quaisquer ressalvas, deferiu a solicitação de inclusão das operações no regime de diferimento, emitindo a respectiva Guia de Liberação de Mercadoria Estrangeira sem Comprovação do Recolhimento do ICMS (GLME) – “doc. 06”, anexo à Impugnação.

Salienta que, em ambos os casos (aquisição interna e importação), o tributo exigido já foi pago, de forma diferida, nas respectivas saídas tributadas.

Afirma que o despacho de indeferimento do pedido de adesão ao regime especial formulado pela empresa Prontomec Industrial Ltda (“doc. 05”, anexo à Impugnação – págs. 230/234), tem por fundamento exclusivo o fato de que os materiais fornecidos não se enquadrariam nas hipóteses de diferimento por se tratar de bens de uso ou consumo.

Com isso, conclui que quando os termos de adesão eram deferidos, a *contrario sensu*, acontecia o reconhecimento de que os produtos adquiridos teriam sido fornecidos na condição de matérias-primas, produtos intermediários ou materiais de embalagem.

No entanto, razão não lhe assiste.

De início, importante destacar que o art. 8º do RICMS/02 prevê as hipóteses em que o imposto será diferido, que, como regra, são as hipóteses previstas nos Anexos II (gerais) e IX (específicas) do próprio RICMS/02. Excepcionalmente, o imposto também será diferido nas hipóteses previstas em regime especial concedido pelo Superintendente de Tributação, como se deu no RE da Autuada. Observe-se o dispositivo regulamentar citado:

RICMS/02

Art. 8º O imposto será diferido nas hipóteses relacionadas no Anexo II, nas hipóteses específicas de diferimento previstas no Anexo IX e, ainda, naquelas não previstas nos supracitados anexos, desde que autorizadas mediante regime especial concedido pelo Superintendente de Tributação.

Como visto, no caso específico do RE nº 45.000.000.402-58, o diferimento nas aquisições internas somente é autorizado quando as mercadorias forem utilizadas pela adquirente (a Autuada) como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem destinados à industrialização de produtos no estabelecimento.

Além disso, o RE da Autuada e o termo de adesão por meio do qual os fornecedores a ele aderiam, não especificam mercadorias ou produtos, mas apenas registram o requisito necessário para que o diferimento possa ser utilizado na operação do fornecedor para a Autuada: que os itens sejam utilizados como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem.

Reitere-se que a partir de 01/04/17, o benefício da equiparação das partes e peças a produtos intermediários, que até 31/03/17 estava previsto no Item V da IN SLT nº 01/86, foi revogado e deixou de existir na legislação tributária mineira.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

De fato, o creditamento decorrente da entrada de partes e peças passou a ser expressamente vedado pela legislação, por força da inclusão do inciso XVII no art. 70 do RICMS/02, já transcrito, vigente a partir de 01/04/17.

Importante destacar que os arts. 4º, inciso I e 13, inciso III, ambos do RE nº 45.000000402-58, em todas as 3 (três) versões do regime que vigoram no período atuado (págs. 94/96, 109/111 e 124/126), dispõem que fica diferido o pagamento do ICMS incidente nas saídas de mercadorias com destino à Usiminas Indústria, ora Autuada, desde que as mercadorias sejam utilizadas como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem destinados à industrialização. Observe-se:

RE nº 45.000000402-58

(...)

Art. 4º Fica diferido o pagamento do ICMS incidente nas saídas de mercadorias e bens promovidas por estabelecimento industrial fabricante localizado no Estado de Minas Gerais ou centro de distribuição a este vinculado, com destino à SIDERÚRGICA, para operações subsequentes por esta praticadas, desde que:

I - as mercadorias adquiridas sejam utilizadas como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem destinados à industrialização relacionados no ANEXO I deste Regime;

Art. 13. A USIMINAS deverá recolher o imposto diferido em documento de arrecadação distinto, sem direito ao aproveitamento do valor como crédito do imposto, nas hipóteses de:

(...)

III - a mercadoria vier a ser utilizada como material de uso e consumo ou empregada em atividade considerada como alheia à do estabelecimento.

Além disso, como se pode ver dos trechos transcritos, o *caput* do art. 13 do RE estipula que a Usiminas Indústria deverá **recolher o imposto diferido em guia separada**, nas hipóteses em que a mercadoria vier a ser utilizada como material de uso e consumo.

Ratificando o disposto no RE, o termo de adesão a ser utilizado pelos fornecedores também especifica, em sua Cláusula Primeira, parágrafo único, inciso II, (págs. 102, 117 e 132), que “*O diferimento não se aplica aos produtos que não ensejarem direito a crédito para o destinatário adquirente*”, por eles não se enquadrarem tecnicamente nos conceitos de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No entanto, como já dito, com a inclusão do inciso XVII no art. 70 do RICMS/02 e com a revogação do inciso V da IN SLT nº 01/86, deixou de existir a equiparação das partes e peças a produtos intermediários para fins de creditamento.

Conseqüentemente, ainda que na data de homologação do RE essas mercadorias pudessem ser equiparadas a produtos intermediários, a partir de 01/04/17, em razão de mudança legislativa, tais itens passaram a ser considerados materiais de uso ou consumo, mercadorias sem direito a créditos de ICMS e, conseqüentemente, não mais alcançados pela regra de diferimento do pagamento do imposto prevista no RE da Autuada.

Destaque-se que não há, nos termos de adesão ao RE da Autuada, qualquer descrição de item ou mercadoria que justifiquem o entendimento da Defesa. Ao contrário, os termos de adesão homologados possuem, sem exceção, registro expresso das hipóteses de inaplicabilidade do diferimento a serem observadas pela Autuada e pelos aderentes, o que demonstra a inconsistência do argumento apresentado:

RE nº 45.000000402-58

CLÁUSULA PRIMEIRA - Por este instrumento, a ADERENTE reconhece que se encontra autorizada a diferir o pagamento do ICMS incidente nas saídas de produtos de industrialização própria com destino ao estabelecimento da USINAS SIDERÚRGICAS DE MINAS GERAIS S/A - USIMINAS, obedecidos todos os termos e condições do Regulamento do ICMS (RICMS), aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002, que tratam do diferimento do imposto, e fica ciente de que as saídas de mercadorias com o diferimento do pagamento do ICMS poderá implicar em eventual acúmulo de crédito do imposto, cuja utilização será autorizada exclusivamente na forma disciplinada no Anexo VIII do RICMS;

Parágrafo único. O diferimento não se aplica:

I - à saída de energia elétrica, combustíveis, lubrificantes e serviços de comunicação;

II - aos produtos que não ensejarem direito a crédito para o destinatário adquirente:

a) por não se enquadrarem tecnicamente nos conceitos de matéria-prima, produto intermediário ou de bem do ativo permanente;

b) ou destinados a emprego em obras ou outras atividades consideradas alheias à atividade do destinatário.

(Destacou-se e Grifou-se)

É cediço que um mesmo fornecedor pode comercializar com a Autuada tanto mercadorias sujeitas ao diferimento, quanto não sujeitas a ele. Por essa razão, ao contrário do que se afirma, quando a SEF/MG defere a adesão de um dos fornecedores da Autuada ao RE, isso não significa qualquer reconhecimento de que os produtos que serão adquiridos desse fornecedor o serão na condição de matérias-primas, produtos intermediários ou materiais de embalagem, visto que o contribuinte aderente também

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

poderá comercializar outras mercadorias classificáveis como materiais de uso ou consumo e, portanto, não alcançadas pelo diferimento.

Ainda assim, não há qualquer impedimento para que a SEF/MG, quando da análise de um pedido de adesão específico, possa identificar que, naquele caso concreto, nenhuma das mercadorias que o fornecedor-solicitante pretende comercializar (ou já comercializa) com a Autuada enquadra-se como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem dessa última.

Nessa situação, não há necessidade ou sentido em conceder a adesão do fornecedor ao RE, cabendo ao Fisco, até mesmo por dever de ofício, indeferir o pedido, como seu deu no caso da Prontomec Industrial Ltda (“doc. 05”, anexo à Impugnação).

Ressalte-se que no âmbito das atividades empresariais regulares do Contribuinte, o dever de identificar, classificar e informar aos fornecedores aderentes se a mercadoria envolvida em uma determinada transação enquadra-se ou não nas hipóteses de diferimento do seu RE é da própria Autuada, não podendo ela se eximir do obrigatório conhecimento e aplicação da legislação tributária, como pretende.

Saliente-se que o regime especial é solicitado pelo Contribuinte, cabendo-lhe velar pelo fiel cumprimento das regras nele contidas. Além disso, caso esse regime passe a não mais atender seus interesses, pode o Contribuinte a ele renunciar, observados os prazos e procedimentos previstos no próprio RE, retornando à regra geral de tributação.

Assim, sem razão a Defesa em seus argumentos.

No caso da infração 03, relativa à importação de materiais de uso ou consumo, importante destacar que a utilização indevida do diferimento envolve diversas operações com um único tipo de mercadoria (com várias especificações), denominada como “cilindro laminador”, o que se pode ver na planilha Excel do Anexo 4 (págs. 16).

Para tais mercadorias, ao contrário do que entende a Defesa, a apresentação da GLME à Delegacia Fiscal para fins de receber o visto daquela unidade, como condição prévia ao desembaraço aduaneiro sem o recolhimento do ICMS, não garante que estejam cumpridos os requisitos para fruição do benefício fiscal do diferimento, visto que nesse momento não é realizada uma análise da natureza do material importado.

Trata-se de um procedimento de desembaraço aduaneiro específico, concedido à Autuada por força das previsões do art. 2º, §§ 2º e 3º e do art. 3º, ambos do RE nº 45.000000402-58, já transcritos.

No entanto, como consta do já transcrito art. 335, § 3º, do Anexo IX do RICMS/02, o visto apostado na GLME não tem efeito homologatório, podendo o Fisco exigir o imposto devido com os acréscimos legais posteriormente, caso constate alguma irregularidade, exatamente como se deu no presente caso, onde se verificou que as mercadorias importadas não eram produtos intermediários, mas sim materiais de uso ou consumo.

A GLME é apenas um instrumento declaratório, por meio do qual o importador identifica a operação realizada e a fundamentação legal a partir da qual ele entende estar dispensado o recolhimento do ICMS no momento do desembaraço aduaneiro.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Como consequência, o visto fiscal aposto nessa guia presta-se apenas a autorizar a liberação e retirada das mercadorias do Recinto Alfandegado, mas não atesta a regularidade das informações prestadas e nem homologa a regularidade tributária da operação, como visto.

A jurisprudência do CCMG também é no mesmo sentido, como se pode ver nos seguintes excertos do Acórdão nº 23.163/19/3ª:

(...)

VALE COMENTAR QUE A GLME, REGULADA PELO ART. 335 DO ANEXO IX DO RICMS/02, É INSTRUMENTO DECLARATÓRIO POR MEIO DO QUAL O IMPORTADOR IDENTIFICA A OPERAÇÃO DE IMPORTAÇÃO REALIZADA E DECLARA A FUNDAMENTAÇÃO LEGAL PARA O NÃO RECOLHIMENTO DO ICMS NO MOMENTO DO DESEMBARAÇO ADUANEIRO:

(...)

EMITIDA PELO PRÓPRIO IMPORTADOR, A GLME É ACOLHIDA NO MOMENTO DO DESEMBARAÇO ADUANEIRO COM O PROPÓSITO DE AUTORIZAR A LIBERAÇÃO E RETIRADA DAS MERCADORIAS DO RECINTO ALFANDEGADO, NÃO TENDO, NESTE ATO, O RECONHECIMENTO DA CORREÇÃO DAS INFORMAÇÕES PRESTADAS E A HOMOLOGAÇÃO DA REGULARIDADE FISCAL DA OPERAÇÃO.

DESTACA-SE QUE A PRÓPRIA CONTRIBUINTE DECLARA NA GLME A SEGUINTE INFORMAÇÃO:

ESTAMOS CIENTES DE QUE O TRATAMENTO TRIBUTÁRIO ESTÁ SUJEITO À REEXAME E CONFIRMAÇÃO.

PORTANTO, A QUALQUER MOMENTO, OBSERVADAS AS REGRAS APLICÁVEIS, O FISCO PODERÁ VERIFICAR A REGULARIDADE DAS OPERAÇÕES E A CORREÇÃO DAS INFORMAÇÕES PRESTADAS PELO IMPORTADOR, COMO FOI FEITO NO CASO CONCRETO.

Por todo o exposto, sem razão o argumento.

Noutro giro, está correta a alegação da Impugnante de que o diferimento não se confunde com dispensa de pagamento do tributo, sendo apenas uma postergação do momento em que o imposto devido será recolhido. No entanto, no caso dos produtos autuados, o imposto não foi recolhido quando das operações de saída subsequentes.

O imposto recolhido nas operações de saída diz respeito às mercadorias produzidas no processo industrial e não ao material de uso ou consumo adquirido para utilização no próprio estabelecimento, para o qual não há saída posterior.

De fato, as operações de entrada das mercadorias autuadas não se enquadram nas hipóteses de diferimento do RE, de forma que caberia o recolhimento do imposto relativo a essas operações em documento de arrecadação distinto, sob responsabilidade da Autuada, nos termos do art. 13, inciso III, do RE nº 45.000000402-58:

RE nº 45.000000402-58

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 13. A USIMINAS **deverá recolher o imposto diferido em documento de arrecadação distinto**, sem direito ao aproveitamento do valor como crédito do imposto, nas hipóteses de:

(...)

III - **a mercadoria vier a ser utilizada como material de uso e consumo** ou empregada em atividade considerada como alheia à do estabelecimento.

(Destacou-se)

Assim, não houve postergação do recolhimento do imposto para o momento das saídas posteriores, como se afirma, mas sim inadimplência pura e simples por parte da Autuada, o que enseja a cobrança do tributo indevidamente diferido, acrescido da respectiva multa de revalidação, nos termos do art. 13, inciso III, supratranscrito, além da multa isolada por descumprimento de obrigação acessória, quando cabível.

Em seguida, a Defesa afirma que, considerando as autorizações vigentes para diferimento do imposto, concedidas pela própria SEF/MG aos fornecedores da Impugnante, não é devida a imposição de penalidades, juros de mora e atualização monetária, por força do art. 100, parágrafo único, do CTN.

No entanto, razão não lhe assiste.

Observe-se o disposto no art. 100 do CTN:

CTN

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

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

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

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

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

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

Como já dito, quando a SEF/MG defere a adesão de um dos fornecedores da Autuada ao RE, isso não significa qualquer reconhecimento de que os produtos que serão adquiridos desse fornecedor o serão na condição de matérias-primas, produtos intermediários ou materiais de embalagem (portanto, alcançadas pelo diferimento), visto que o contribuinte aderente também poderá comercializar outras mercadorias classificáveis como materiais de uso ou consumo e, portanto, não alcançadas pelo diferimento.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ademais, as infrações que levaram às exigências em análise não se originaram de revogação ou de qualquer alteração nesses termos de adesão ao RE ou na interpretação dada ao seu conteúdo pelo Fisco, mas sim da inobservância de modificação legislativa pela Autuada, consistente na revogação do Item V da IN SLT nº 01/86, que até 31/03/17 equiparava as partes e peças adquiridas para manutenção de máquinas, aparelhos e equipamentos a produtos intermediários.

Assim, de fato, a pretensão da Defesa não é garantir o respeito à segurança jurídica, mas sim excluir multas e acréscimos sob o fundamento de desconhecimento da legislação vigente, o que não é admitido no nosso ordenamento jurídico, por força do disposto no art. 3º do Decreto-Lei nº 4.657/42 (Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro):

LINDB - Decreto-Lei nº 4.657/42

Art. 3º Ninguém se escusa de cumprir a lei, alegando que não a conhece.

Dessa forma, corretas as exigências de multa de revalidação, juros de mora e correção monetária.

Ainda em relação às penalidades, a Defesa aduz que não é devida multa acessória (isolada) por suposto creditamento indevido do imposto, já que essa fundamentação se aplica apenas ao descumprimento de obrigação principal, conforme jurisprudência deste CCMG no Acórdão nº 3.966/12/CE.

Acrescenta que deve ser cancelada, também, a Multa Isolada do art. 55, inciso XXXVII, da Lei nº 6.763/75, exigida no caso de importação (infração 03), pois qualquer discordância fiscal que envolva a base de cálculo eleita pelo Contribuinte culminaria na aplicação da penalidade, hipótese que é evidentemente absurda. Pede ainda que, alternativamente, a multa seja reduzida ao máximo de 20% (vinte por cento) do valor do imposto, sob pena de confisco.

No entanto, sem razão a Defesa.

A Multa Isolada por creditamento indevido exigida no presente Auto de Infração está expressamente prevista no art. 55, inciso XXVI, da Lei nº 6.763/75 e se amolda perfeitamente à conduta da Autuada, de apropriar indevidamente de créditos decorrentes da entrada de material de uso ou consumo, tendo em vista que esses créditos não são autorizados pela legislação tributária vigente:

Lei nº 6.763/75

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

(...)

XXVI - por apropriar crédito em desacordo com a legislação tributária, inclusive no caso de apropriação de crédito relativo à aquisição de mercadoria alcançada por redução da base de cálculo na entrada ou na operação subsequente, ressalvadas as hipóteses previstas nos incisos anteriores - 50%

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(cinquenta por cento) do valor do crédito indevidamente apropriado;

Da mesma forma, a Multa Isolada do art. 55, inciso XXXVII, da Lei nº 6.763/75 foi exigida em razão da emissão de notas fiscais de entrada de mercadorias importadas sem consignação da base de cálculo do imposto, em razão de indevida utilização do diferimento (vide Anexo 7 – págs. 46/52), conduta perfeitamente adequada à hipótese prevista no dispositivo:

Lei nº 6.763/75

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

(...)

XXXVII - por **deixar de consignar**, em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação, a **base de cálculo prevista na legislação**, ou consigná-la com valor igual a zero, **ainda que em virtude de incorreta aplicação de diferimento**, suspensão, isenção ou não incidência, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária - 20% (vinte por cento) do valor da base de cálculo;

(Destacou-se e Grifou-se)

Ademais, tanto no que tange aos questionamentos relacionados às citadas multas isoladas, quanto no pedido para redução dessa última a 20% (vinte por cento) do valor do imposto, em razão de suposto efeito confiscatório, não pode o CCMG deixar de aplicar a legislação vigente, tendo em vista a limitação de competência prevista no art. 182, inciso I, da Lei nº 6.763/75:

Lei nº 6.763/75

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

Em seguida, a Defesa alega impossibilidade de incidência de juros de mora sobre os valores relativos à multa de revalidação exigida, os quais estariam restritos apenas aos tributos.

Entretanto, mais uma vez não lhe assiste razão.

A incidência dos juros de mora se dá tanto sobre a parcela do tributo, quanto sobre a da multa, conforme expressamente mencionado nos arts. 127 e 226, ambos da Lei nº 6.763/75 e no art. 2º da Resolução nº 2.880/97:

Lei nº 6.763/75

Art. 127 - Os débitos decorrentes do não recolhimento de tributos e multas no prazo legal terão seu valor corrigido em função da variação do

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

poder aquisitivo da moeda, segundo critérios adotados para correção dos débitos fiscais federais.

(...)

Art. 226. Sobre os débitos decorrentes do não-recolhimento de tributo e multa nos prazos fixados na legislação, incidirão juros de mora, calculados do dia em que o débito deveria ter sido pago até o dia anterior ao de seu efetivo pagamento, com base no critério adotado para cobrança dos débitos fiscais federais.

Resolução nº 2.880/97

Art. 2º Os juros de mora incidirão tanto sobre a parcela do tributo, quanto sobre a de multa, inclusive a de mora, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento do débito até a data do efetivo pagamento, observando-se:

I - quando as multas forem pagas com redução, considera-se, para efeitos de cobrança dos juros moratórios, o valor efetivamente pago;

II - tratando-se de multa isolada, o termo inicial para a cobrança dos juros de mora será o primeiro dia do mês subsequente ao do recebimento do Auto de Infração (AI).

Além disso, por força do já transcrito art. 182, inciso I, da Lei nº 6.763/75, o CCMG não possui competência para deixar de aplicar a legislação em vigor.

Por todo o exposto, correto o lançamento tributário realizado.

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 procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Ana Laura de Paula Lana Souza e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Geraldo Júnio de Sá Ferreira. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Frederico Augusto Lins Peixoto (Revisor) e Wertson Brasil de Souza.

Sala das Sessões, 12 de julho de 2023.

Ivana Maria de Almeida
Relatora

Antônio César Ribeiro
Presidente

MC

23.508/23/2ª