

Acórdão: 23.510/23/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.002603285-35
Impugnação: 40.010155443-62
Impugnante: Usinas Siderurgicas 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. Constatado 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 01/04/17. Infração caracterizada nos termos do art. 66, § 22º 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.

Lançamento Procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

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 (materiais refratários diversos), 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 (materiais refratários diversos), 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.

O ICMS relativo ao diferencial de alíquotas (DIFAL) incidente nas entradas dessas mercadorias no estabelecimento (operações interestaduais) foi exigido separadamente, no Auto de Infração nº 01.002632638-84, que seguia conjuntamente com a presente autuação para fins de julgamento.

Entretanto, os dois Autos de Infração foram desvinculados pelo CCMG e o PTA nº 01.002632638-84 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. 118/135, acompanhada dos documentos de págs. 136/427.

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;

- nas operações internas, foi a própria SEF/MG quem autorizou a adesão dos fornecedores de materiais refratários ao diferimento do imposto previsto em regime especial, sem nunca ter cassado a autorização concedida. Acrescenta que a homologação o termo de adesão dos fornecedores (“doc. 04”, anexo à Impugnação) é um ato de reconhecimento dos materiais refratários comercializados como produtos intermediários;

- o despacho de indeferimento do pedido de adesão ao regime especial formulado pela empresa Prontomec Industrial Ltda (“doc. 05”, anexo à Impugnação), 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;

- o tributo exigido já foi pago, de forma diferida, nas respectivas saídas tributadas. Além disso, caso ocorresse o descredenciamento de tais fornecedores, tal cassação teria efeitos apenas prospectivos, em respeito à legítima expectativa desses aderentes à segurança jurídica;

- os refratários são essenciais na siderurgia e, a depender de seu uso, podem ter vida útil variando entre minutos ou anos, não obstante a média de tempo para seu consumo ser inferior a 12 (doze) meses. Acrescenta que eles não são bens de uso ou

consumo, ativo imobilizado e nem insumos, de forma que a única classificação possível seria a de produto intermediário;

- o CCMG já lhe reconheceu, em julgamento anterior (Acórdão nº 20.433/14/2ª), direito à manutenção dos créditos do ICMS referentes a materiais refratários. Anexa laudo pericial referente a processo tributário perante a Fazenda Estadual de São Paulo (“doc. 06”, anexo à Impugnação) e Parecer Técnico da Fundação Gorceix (“doc. 07”, anexo à Impugnação) para corroborar seu entendimento de que os refratários são produtos intermediários. Cita jurisprudências do STJ e do CARF;

- 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 2 (dois) quesitos, às págs. 132 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;

- 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 Fiscal de págs. 428/460, refuta as alegações da Defesa.

Argumenta, também em síntese, o que segue.

- produto intermediário é aquele que, empregado diretamente no processo de industrialização, integra-se ao novo produto ou aquele que, embora não se integrando ao novo produto, seja consumido imediata e integralmente no curso da industrialização, conforme definições dos incisos I e II da Instrução Normativa (IN) SLT nº 01/86;

- como regra geral, as partes e peças de máquinas, aparelhos e equipamentos não são produtos intermediários, nos termos do inciso IV da IN SLT nº 01/86, razão pela qual não dão direito ao creditamento do ICMS. Além disso, o inciso V da IN SLT nº 01/86, que equiparava a produtos intermediários as partes e peças que desenvolvessem atuação particularizada, essencial e específica dentro da linha de produção, foi totalmente revogado a partir de 01/04/17 pelo art. 2º, inciso I, da IN SUTRI nº 001/17;

- tais alterações da IN SLT nº 01/86 se deram para adequá-la às modificações trazidas pelo Decreto nº 47.119/16, que acresceu o § 22 ao art. 66 e alterou a redação do inciso XVII do art. 70, ambos do RICMS/02, afastando o creditamento do ICMS das partes e peças, por elas não se caracterizarem como bens do ativo imobilizado. Conclui que os refratários são apenas partes/peças de máquinas e/ou equipamentos (convertedores), pois eles não transformam a matéria-prima em produto acabado, enquadrando-se como materiais de uso ou consumo;

- a essencialidade ou a imprescindibilidade de um determinado item ao processo produtivo não faz dele produto intermediário e nem lhe garante direito ao crédito de ICMS. Afirma que “utilização na consecução da atividade econômica” é condição necessária, porém não suficiente para concluir se determinado bem é ou não classificado como produto intermediário e conclui que nenhum diploma normativo, desde a CF/88 até as normas regulamentares, possui qualquer referência à imprescindibilidade como sinônimo de direito ao crédito;

- os refratários objeto do presente lançamento são apenas os que formam a segunda camada do convertedor (camada externa), os quais estão em permanente contato com o aço em apuração e têm vida útil inferior a 12 (doze) meses. Salaria que os refratários da primeira camada do convertedor (camada interna ou “de segurança”), que possuem vida útil superior a 12 (doze) meses e só ocasionalmente entram em contato com o produto, são classificados como ativo imobilizado e não estão em discussão no presente lançamento;

- o laudo pericial judicial apresentado foi elaborado com base na legislação de outro estado (São Paulo), em 2011, portanto, em momento anterior à nova legislação mineira sobre o tema, de 2017, que passou a não mais equiparar esses itens a produtos intermediários. Acrescenta que a citada decisão do CARF também diz respeito a período anterior à nova legislação (2012 e 2013);

- o Parecer Técnico da Fundação Gorceix evidencia textualmente que, em relação aos refratários, há desgaste do material durante sua utilização no revestimento de máquinas e equipamentos, o que confirma sua natureza de material de uso ou consumo e a impossibilidade de creditamento;

- as decisões recentes do CCMG, baseadas na legislação atual, são pela manutenção do estorno dos créditos referentes à entrada de refratários, como se deu, por exemplo, no Acórdão nº 23.913/21/3ª, que trata de situação idêntica à dos autos. Acrescenta que, no caso julgado nessa decisão, a Autuada havia realizado a Consulta de Contribuinte nº 075/2018, na qual a SUTRI externou o entendimento de que desde 2017 os refratários não mais se enquadram no conceito de produtos intermediários. Transcreve excertos de decisões judiciais;

- o RE e os termos de adesão destacam de forma expressa que o direito ao crédito está condicionado a que as mercadorias sejam utilizadas como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, não se aplicando aos materiais de uso ou consumo. Assim, o simples deferimento da adesão de um fornecedor ao RE não significa qualquer reconhecimento de que os materiais por ele comercializados são produtos intermediários, dado que um mesmo fornecedor pode vender mercadorias

com ou sem direito ao crédito do imposto, inclusive no caso de refratários, que podem ser classificados como ativo imobilizado ou material de uso/consumo, a depender de sua utilização e vida útil;

- o diferimento do imposto possui uma série de condicionantes expressamente registradas no RE e respectivos termos de adesão, tendo sido realizado de forma indevida em relação aos itens utilizados como material de uso ou consumo, razão pela qual não houve postergação do recolhimento para o momento da saída, como afirma a Defesa, mas sim falta de pagamento do imposto relativo à entrada dessas mercadorias no estabelecimento, em razão de inobservância de norma expressa da legislação e do regime especial. Conclui que não existe operação posterior em relação a essas mercadorias, pois a Autuada é o seu consumidor final;

- a decisão do CCMG no Acórdão nº 3.966/12/CE, pela exclusão da multa isolada, não se aplica ao caso em tela, tanto pela diferença fática das situações, quanto pela já citada mudança da legislação mineira em 2017, que modificou as condições de fruição do crédito do imposto. Destaca que a própria Peça de Defesa reconhece que houve modificação da legislação a partir de 01/04/17 e conclui que as penalidades exigidas estão corretas;

- a prova pericial solicitada é desnecessária, pois a própria descrição dos itens autuados e o laudo interno apresentado pela Autuada são mais que suficientes para a solução da lide, tendo em vista que não cabe investigar se partes e peças entram em contato físico com o produto fabricado ou se desgastam com o processo produtivo, dada a revogação do Item V da IN SLT nº 01/86;

- os juros sobre a multa moratória são devidos por força do art. 226 da Lei nº 6.763/75 c/c art. 2º da Resolução SEF nº 2.880/97.

Requer, portanto, a procedência do lançamento.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs. 461/490 opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e, no mérito, 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.

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. 132, 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 refratários na época dos fatos autuados?

2) Considerando os materiais adquiridos pela Impugnante e que deram ensejo às infrações 01 e 02, 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: os fornecedores não estavam autorizados a diferir o imposto sobre o fornecimento de refratários, visto que o RE nº 45.000000402-58 e respectivos termos de adesão, em todas as suas versões, afirmavam expressamente que o diferimento somente se aplicava às mercadorias empregadas na industrialização como matéria-prima, produtos intermediários e materiais de embalagem, 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 subsequentes 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 mineiros, conforme modelo em anexo, homologada pelo titular da Delegacia Fiscal (DF) responsável pelo acompanhamento fiscal da USIMINAS INDÚSTRIA.

Termo de Adesão Beka (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;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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)

Conforme se verá de forma mais detalhada no tópico “Do Mérito”, os materiais refratários 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.

No caso do Quesito 2, não há necessidade de qualquer conhecimento especializado para respondê-lo.

Também nesse caso, será mais bem explicado no tópico “Do Mérito” que não há dúvida de que os aderentes ao RE da Autuada estavam autorizados a diferir o imposto incidente na saída de produtos intermediários.

No entanto, a infração teve origem justamente no fato de que as mercadorias objeto da autuação (partes e peças – refratários diversos) não eram produtos intermediários, mas sim materiais de uso ou consumo, para os quais o diferimento do imposto estava expressamente vedado, tanto no art. 12, inciso IV, do RICMS/02, quanto no próprio RE nº 45.000000402-58.

Saliente-se que diante da revogação do item V da IN SLT nº 01/86, passou a ser despiciendo investigar se as partes e peças entram em contato físico com o produto fabricado ou se sofrem desgaste no processo produtivo, visto que não há mais como equipará-las a produtos intermediários por essa razão. Assim, passou a prevalecer no caso a regra geral do inciso IV, a seguir transcrita:

IN SLT nº 01/86

(...)

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

(Destacou-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;

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 (materiais refratários diversos), 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 (materiais refratários diversos), 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.

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 45.000000402-58.

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**

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

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.

(Destacou-se)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 - Iguamente **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.

(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 visto 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 N° 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:

[...]

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)

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 01.002632638-84).

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 EVOCAÇÃO 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 MERECEER 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 DESTE EXTRAORDINÁRIO.”

(DESTACOU-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)

De forma análoga, vale mencionar, também, o seguinte precedente da 3ª Câmara Extraordinária de Direito Público do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, firmado na Apelação / Reexame Necessário nº 0002353-93.2012.8.26.0486, Relator Desembargador BORELLI THOMAZ, j. 13/06/16:

ICMS. CREDITAMENTO DECORRENTE DE AQUISIÇÃO DE BENS DE USO E CONSUMO (SEGUNDO A EXEQUENTE) OU DE MATERIAIS SECUNDÁRIOS/INTERMEDIÁRIOS (SEGUNDO A EXECUTADA). PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO DE SALDOS DERIVADOS DE ICMS RELATIVO À AQUISIÇÃO DE **MATERIAIS INTERMEDIÁRIOS. IMPOSSIBILIDADE. MATERIAIS NÃO INCORPORADOS À MERCADORIA REPASSADA AO CONSUMIDOR FINAL OU, SE INCORPORADOS, QUE FICAM FORA DO ALCANCE DA LEI.** RECURSO E REEXAME NECESSÁRIO PROVIDOS.

(DESTACOU-SE)

Ainda, no mesmo sentido, manifestou-se o Tribunal de Justiça de São Paulo na Apelação / Remessa Necessária nº 1025855-72.2018.8.26.0053, Relator Desembargador DJALMA LOFRANO FILHO, j. 30/06/21:

PARA GERAR O DIREITO AO CREDITAMENTO DO ICMS, **NÃO BASTA QUE OS PRODUTOS UTILIZADOS PELO CONTRIBUINTE SEJAM INDISPENSÁVEIS À ATIVIDADE PRODUTIVA, SENDO NECESSÁRIO TAMBÉM QUE SEJAM INCORPORADOS AO PRODUTO FINAL E CONSUMIDOS NO PROCESSO DE FORMA IMEDIATA E INTEGRAL.** PRECEDENTES DO STF, DO STJ E DESTE TJSP.

(DESTACOU-SE)

Por fim, 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 NÃOCUMULATIVIDADE. I. - **PRETENSÃO DA AGRAVANTE DE CREDITAR DO ICMS SOBRE A AQUISIÇÃO 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 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 PROSEGUIMENTO 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 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)

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 os materiais refratários, que são apenas partes e peças do ativo imobilizado estável e duradouro que realiza esse processo produtivo.

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 refratários ora em discussão.

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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Ademais, como bem destaca o Fisco, os refratários objeto do presente lançamento são apenas os que formam a segunda camada do convertedor (camada externa), os quais estão em permanente contato com o aço em apuração e têm vida útil inferior a 12 (doze) meses, o que implica sua condição de material de uso ou consumo, nos termos da legislação já transcrita.

Por fim, no intuito de afastar qualquer dúvida remanescente, destacou o Fisco que os refratários da primeira camada do convertedor (camada interna ou “de segurança”), que são classificados como ativo imobilizado por possuírem vida útil superior a 12 (doze) meses e só ocasionalmente entrarem em contato como produto, não foram objeto da presente autuação.

Por todo o exposto, sem razão a Impugnante na sua pretensão de classificar os materiais refratários em análise como produtos intermediários, sendo correto seu enquadramento na condição de materiais de uso ou consumo do estabelecimento (partes e peças de manutenção do ativo imobilizado).

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 no Regime Especial nº 45.000000402-58, 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 refratários comercializados como sendo produtos intermediários.

Afirma que o tributo exigido já foi pago, de forma diferida, nas respectivas saídas tributadas e conclui que, mesmo se ocorresse o descredenciamento de tais

fornecedores, tal cassação teria efeitos apenas prospectivos, em respeito à legítima expectativa desses aderentes à segurança jurídica.

Aduz que o despacho de indeferimento do pedido de adesão ao regime especial formulado pela empresa Prontomec Industrial Ltda (“doc. 05”, anexo à Impugnação – págs. 209/212), 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 pela Autuada 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.

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, com vigência 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, tanto na versão de 03/01/18 (Anexo 09 – págs. 84/98), quanto na

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

versão de 20/03/18 (Anexo 10 – págs. 99/113), 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:

RE nº 45.000000402-58 (págs. 87/89 e 102/104)

(...)

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. 95 e 110), 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.

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.

Consequentemente, 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, consequentemente, não

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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)

É cediço que um mesmo fornecedor pode comercializar com a Autuada tanto mercadorias sujeitas ao diferimento, quanto não sujeitas a ele. Exemplificativamente, a Magnesita Refratários S/A, que remeteu materiais de uso ou consumo com uso indevido do diferimento e foi citada na Peça de Defesa para fundamentar esses questionamentos, também comercializa com a Autuada produtos utilizados como matéria-prima ou produto intermediário, como é o caso da “argamassa refratária” (conforme item 5 da Instrução Normativa SUTRI nº 01/09).

Tal situação demonstra que, 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 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” – págs. 209/212).

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.

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, engana-se ela quando afirma que, no caso dos produtos autuados, o imposto já 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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

A Defesa aduz que o CCMG já lhe reconheceu, em julgamento anterior (Acórdão nº 20.433/14/2ª), direito à manutenção dos créditos do ICMS referentes a materiais refratários. Anexa laudo pericial referente a processo tributário perante a Fazenda Estadual de São Paulo (“doc. 06”, anexo à Impugnação) e Parecer Técnico da Fundação Gorceix (“doc. 07”, anexo à Impugnação) para corroborar seu entendimento de que os refratários são produtos intermediários. Cita jurisprudências do STJ e do CARF.

Entretanto, sem razão o argumento.

Destaque-se que o laudo pericial em comento foi produzido nos autos da Ação Declaratória Judicial nº 0014825-38.2010.8.26.0053, proposta perante o Poder Judiciário do Estado de São Paulo. Tal documento foi elaborado com base em legislação não aplicável em Minas Gerais (do estado de São Paulo) e refere-se ao período de 2011, não se prestando a refutar o lançamento realizado.

A legislação mineira vigente em 2011 também autorizava o crédito do imposto em relação aos refratários objeto da autuação, na medida em que o item V da IN SLT nº 01/86 equiparava essas mercadorias a um produto intermediário, num autêntico benefício fiscal.

Entretanto, como se viu, a partir de 01/04/17, esse dispositivo foi revogado pelo art. 2º, inciso I, da IN SUTRI nº 001/17, no intuito de adequar a IN SLT nº 01/86 às modificações trazidas pelo Decreto nº 47.119/16, que acresceu o § 22 ao art. 66 e alterou a redação do inciso XVII do art. 70, ambos do RICMS/02, afastando o creditamento do ICMS das partes e peças que não se caracterizem como bens do ativo imobilizado (utilizadas na manutenção de máquinas e equipamento).

Quanto ao Parecer Técnico emitido pela Fundação Gorceix, o documento descreve o processo produtivo da Autuada e analisa se, no seu entender, os materiais refratários que foram objeto de glosas (estornos de crédito) no Processo nº 13629.820012/2015-11 podem ser classificados como peças de reposição e, ainda, se o desgaste dessas peças é natural do processo de industrialização ou decorre do contato com o produto sob industrialização.

No entanto, não é necessário um laudo/parecer técnico para se saber que os refratários são empregados como estrutura de proteção dos equipamentos utilizados no processo de produção siderúrgico, dado que suportam altas temperaturas e choques térmicos sem danos significativos à sua estrutura, resistência e condutividade térmica.

Assim, vê-se que a Autuada utiliza os refratários como materiais aplicados no revestimento interno dos equipamentos (fornos, panelas, vagões) e dos canais pelos quais se cria, escoar ou se transforma o ferro-gusa em aço.

Devido ao contato com o produto em elaboração, esses materiais sofrem desgaste contínuo, especialmente de natureza química, o que impõe a necessidade de sua substituição periódica.

No caso dos refratários objeto da autuação, por formarem a parte da estrutura de revestimento que entra em contato direto com o material em altas temperaturas (revestimento externo), sua vida útil é inferior a 12 (doze) meses.

Tais características não deixam dúvidas em relação à sua condição de partes e peças de reposição enquadradas para fins tributários como materiais de uso ou consumo do estabelecimento.

O próprio documento da Fundação Gorceix reconhece textualmente que os refratários da Autuada são peças de desgaste dos equipamentos utilizados na produção e não produtos intermediários que se agregam ao material em transformação, como se pode ver no seguinte trecho do documento (págs. 347):

“O desgaste de refratários é, em geral, um processo que ocorre gradualmente, tendo como principal fator a corrosão química e, em alguns casos, fortemente acelerado devido a danos em consequência das oscilações térmicas.

De acordo com o tipo de refratário empregado e a região em que o mesmo se encontra, o seu grau de corrosão química (principal fator de desgaste) pode variar de forma significativa. Fenômenos mecânicos tais como erosão, abrasão e esforços de compressão, flexão e tração, rotineiros na produção do aço, também podem exercer considerável influência na vida útil dos refratários. Em geral, diz-se que a corrosão química inicia a degradação e as tensões térmicas e mecânicas levam à sua degradação final.”

Ademais, importante reiterar o aspecto mais importante da discussão: a legislação vigente a partir de 01/04/17 não mais autoriza a equiparação dessas partes e peças a produtos intermediários, o que se mostra suficiente para afastar os argumentos.

A decisão do CCMG citada pela Defesa (Acórdão nº 20.433/14/2ª) foi tomada em 2014 e refere-se ao PTA nº 01.000208662-65 (também da própria Usiminas), tratando de estorno de crédito referente ao período de janeiro de 2008 a novembro de 2012.

Assim, diante da mudança da legislação ocorrida a partir de 01/04/17, tal decisão não serve mais como referência para se questionar o estorno de crédito em relação aos materiais refratários, visto que foi tomada com base em legislação divergente e já revogada.

De fato, as decisões recentes do CCMG tem sido firmes no sentido de manter o estorno de crédito em situações análogas à do presente lançamento. Exemplificativamente, observe-se os seguintes excertos do Acórdão nº 24.039/22/1ª, que decidiu pela manutenção do estorno de crédito em relação a diversos materiais refratários utilizados no revestimento interno de fornos de calcinação de cimento, em situação fática semelhante à que se discute no caso em tela:

ACÓRDÃO Nº 24.039/22/1ª

(...)

“QUANTO AOS TIJOLOS REFRAATÓRIOS, HÁ QUE SE DESTACAR QUE A GLOSA DOS RESPECTIVOS CRÉDITOS ESTÁ RESPALDA NO ART. 70, INCISO XVII DO RICMS/02, UMA VEZ QUE SE RESTRINGIU ÀS ENTRADAS DESSES PRODUTOS OCORRIDAS APÓS 01/04/17.

LADO OUTRO, NO TOCANTE AOS REVESTIMENTOS/MATERIAIS DE DESGASTE (ALGUNS DELES TRATADOS NO ACÓRDÃO ACIMA), HÁ QUE SE DESTACAR QUE ESTES TÊM A FUNÇÃO DE PROTEGER EQUIPAMENTOS EM QUE SÃO MONTADOS.

OS REVESTIMENTOS/MATERIAIS DE DESGASTE NÃO EXERCEM FUNÇÃO PARTICULARIZADA, ESSENCIAL E ESPECÍFICA, ISTO É, NÃO EXERCEM NENHUMA AÇÃO DIRETA NA EXTRAÇÃO DO MINÉRIO, SOBRE O PRODUTO EM ELABORAÇÃO OU NA OBTENÇÃO DO PRODUTO FINAL, POIS SUA FUNÇÃO, COMO JÁ AFIRMADO, É A PROTEÇÃO DE EQUIPAMENTOS EM QUE SE ENCONTRAM INSERIDOS, SENDO CLASSIFICADOS, POIS, COMO MATERIAIS DE USO E CONSUMO, CUJOS CRÉDITOS SÃO VEDADOS PELA LEGISLAÇÃO VIGENTE, NOS TERMOS DO ART. 70, INCISO III DO RICMS/02.

ASSIM, CORRETAMENTE AGIU O FISCO AO EFETUAR A GLOSA DOS CRÉDITOS RELATIVOS AOS PRODUTOS OBJETO DA AUTUAÇÃO (PARTES E PEÇAS E OUTRAS MERCADORIAS), UMA VEZ QUE EFETIVAMENTE CARACTERIZADOS COMO MATERIAIS DE USO E CONSUMO, CUJOS CRÉDITOS SÃO VEDADOS PELA LEGISLAÇÃO VIGENTE.”

Como bem destacou o Fisco, no mesmo sentido foram as decisões tomadas pelo CCMG nos Acórdãos nºs 23.913/21/3ª, 23.718/21/3ª, 23.812/21/1ª, 23.671/20/1ª, 23.636/20/3ª, 23.371/19/3ª e 23.370/19/3ª.

Interessante analisar mais detidamente o Acórdão nº 23.913/21/3ª, no qual a situação fática do lançamento é idêntica à dos presentes autos, visto que a discussão envolvia materiais refratários e o Contribuinte também tinha como objeto social a produção e a transformação de ferro, aço e outros produtos metalúrgicos.

Naquele caso, previamente à lavratura do Auto de Infração, o contribuinte realizou a Consulta de Contribuinte nº 075/18, que trata do direito ao creditamento relativo a diversos itens, dentre eles, várias peças refratárias (tijolos, tampões, válvulas), questionando se os produtos relacionados poderiam ser considerados produtos intermediários para efeito de crédito do ICMS.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Saliente-se que apesar de ser vinculante apenas para o Consulente, a Consulta de Contribuinte tem o condão de externar o entendimento da SEF/MG em relação ao aspecto consultado, servindo como uma orientação/direcionamento a todos os contribuintes que se encontrem em situação semelhante, no que tange à interpretação da legislação que a SEF/MG entende como mais adequada para a situação.

Ao elaborar a resposta àquela consulta, a Superintendência de Tributação (SUTRI) da SEF/MG destacou os seguintes aspectos:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 075/18

(...)

“CUMPRE ALERTAR QUE A PARTIR DE 1º/04/2017 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/2002, ACRESCIDO PELO ART. 2º E VIGÊNCIA ESTABELECIDADA PELO ART. 3º, AMBOS DO DECRETO Nº 47.119, DE 29/12/2016.

DESTA MESMA FORMA A INSTRUÇÃO NORMATIVA SUTRI Nº 001, DE 04/01/2017, ALTEROU O INCISO II E REVOGOU O TEOR DO INCISO V, AMBOS DA INSTRUÇÃO NORMATIVA SLT Nº 01/1986, PARA QUE PRODUZA OS EFEITOS ESTABELECIDOS PELO REGULAMENTO A PARTIR DE 1º/04/2017.

FEITOS ESTES ESCLARECIMENTOS, PASSA-SE A RESPONDER OS QUESTIONAMENTOS PROPOSTOS.

1 - A PRINCÍPIO, CABE RESSALTAR QUE O ENQUADRAMENTO DAS MERCADORIAS COMO MATÉRIA-PRIMA, EMBALAGEM, PRODUTO INTERMEDIÁRIO OU PARTES E PEÇAS SUSCETÍVEIS À APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO NA ENTRADA EM ESTABELECIMENTO DO CONTRIBUINTE É POSSÍVEL SOMENTE APÓS AVALIAÇÃO DO PROCESSO INDUSTRIAL NO PRÓPRIO LOCAL ONDE ESTÃO INSERIDAS, BEM COMO DO REGISTRO DE TAIS MERCADORIAS NO PATRIMÔNIO DA CONSULENTE.

IMPORTA FRISAR QUE, CONSIDERANDO-SE AS ALTERAÇÕES NA LEGISLAÇÃO OCORRIDAS A PARTIR DE 1º/04/2017, PARA ENQUADRAR DETERMINADA MERCADORIA NO CONCEITO DE PRODUTO INTERMEDIÁRIO, NÃO CABE INVESTIGAR MAIS SE ESTE É PARTE OU PEÇA ACOPLADA A UM BEM QUE ENTRA EM CONTATO FÍSICO COMO PRODUTO FABRICADO OU SE SE DESGASTA NO PROCESSO PRODUTIVO, CONFORME SUGERIDO PELA CONSULENTE.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

NO TOCANTE ÀS PARTES E PEÇAS DE MÁQUINAS, CABE SALIENTAR 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/2002.

O DIREITO AO CREDITAMENTO DO IMPOSTO EM RAZÃO DA ENTRADA DE MERCADORIA DESTINADA AO ATIVO IMOBILIZADO ESTÁ CONDICIONADO AO RECONHECIMENTO CONTÁBIL DO BEM COMO ATIVO IMOBILIZADO E DEMAIS REQUISITOS CONSTANTES DOS §§ 5º A 7º, 12 E 16 DO ART. 66 DO RICMS/2002E, AINDA, QUE ESTE NÃO SEJA EMPREGADO EM ATIVIDADE ALHEIA A DO ESTABELECIMENTO, CONFORME INSTRUÇÃO NORMATIVA DLT/SRE Nº 01/1998, OBSERVADAS AS DEMAIS REGRAS PARA A RESPECTIVA APROPRIAÇÃO.

LEVANDO-SE EM CONSIDERAÇÃO AS INFORMAÇÕES TRAZIDAS PELA CONSULENTE, QUE **OS PRODUTOS POR ELA RELACIONADOS, APESAR DE PARTICIPAREM DA LINHA PRINCIPAL DE UMA DAS FASES DE PRODUÇÃO, SÃO DESGASTADOS NO PROCESSO PRODUTIVO, EM PRAZO INFERIOR A 12 (DOZE) MESES, PODE-SE CONCLUIR, A PRINCÍPIO, QUE ESTES PRODUTOS, NÃO ATENDEM A CARACTERÍSTICA PRÓPRIA DE O PRODUTO INTERMEDIÁRIO SER CONSUMIDO CONTÍNUA, GRADATIVA E PROGRESSIVAMENTE, NA FORMA PREVISTA NO INCISO II DA INSTRUÇÃO NORMATIVA SLT Nº 01/1986.**

ADEMAIS, TAIS PRODUTOS, ENQUADRANDO-SE NO CONCEITO DE **PARTES E PEÇAS DE MÁQUINA, APARELHO OU EQUIPAMENTO, TENDO DURAÇÃO INFERIOR A 12(DOZE) MESES, NÃO PODERÃO SER CONTABILIZADOS COMO ATIVO IMOBILIZADO,** LOGO, NÃO CABE O CREDITAMENTO DO IMPOSTO NOS TERMOS DAS NORMAS REGULAMENTARES ACIMA CITADAS, PREVALECENDO, ASSIM, A REGRA GERAL DO INCISO IV DA INSTRUÇÃO NORMATIVA SLT Nº 01/1986.

NESTE SENTIDO, EXTRAÍ-SE DA RELAÇÃO DE PRODUTOS ELENCADOS PELA CONSULENTE, PRODUTOS EXPRESSAMENTE DECLARADOS POR ESTA COMO PARTE DE UMA ESTRUTURA DE PRODUÇÃO, QUE **NÃO SE ENQUADRARIAM NO CONCEITO DE PRODUTO INTERMEDIÁRIO: PEDRA/REFRATÁRIO/TAMPÃO/TIJOLO, DISTRIBUIDOR, MANTA/MASSA, AREIA/ARGILA, TIJOLO REFRATÁRIO, TAMPÃO, CONCRETO REFRATÁRIO, SEDE, PLACA, TUBO LONGO, PLUG, BLOCO, INIBIDOR E ARGAMASSA/ARGILA.”**

(DESTACOU-SE)

A resposta à consulta é clara: em relação aos materiais refratários, não cabe o creditamento do imposto nos termos das normas regulamentares acima citadas, prevalecendo, assim, a regra geral do inciso IV da IN SLT nº 01/86.

E a razão para essa impossibilidade é de simples compreensão: materiais refratários, aplicados no revestimento interno dos equipamentos, não se constituem em produtos individualizados e não exercem ação particularizada sobre os produtos que são industrializados. Tais mercadorias não são consideradas produtos consumidos

imediate e integralmente no processo de industrialização, por se tratar de partes e peças de máquina, aparelho ou equipamento, não se constituindo em produto individualizado, com identidade própria, mas apenas componentes de estruturas estáveis e duradouras.

O entendimento adotado na esfera judicial vai ao encontro daquele adotado no âmbito do CCMG.

Nesse diapasão, a jurisprudência do STJ é firme no sentido de que *“o creditamento do ICMS somente é factível nas hipóteses restritas constantes do § 1º, do artigo 20, da Lei Complementar nº 87/96, qual seja a entrada de mercadorias que façam parte da atividade do estabelecimento. Consectariamente, é de clareza hialina que o direito de creditamento do ICMS pago anteriormente somente exsurge quando se tratar de insumos que se incorporam ao produto final ou que são consumidos no curso do processo de industrialização”* (REsp 889.414/RJ, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJe 14.5.2008).

Ainda segundo o entendimento do STJ, *“no que tange ao direito de crédito de ICMS, oriundo dos denominados produtos intermediários, isto é, aqueles utilizados no processo industrial, far-se-ia fundamental a sua integração ao produto final, ou seja, consumidos no processo de forma imediata e integral”* (AgRg no REsp 738.905/RJ, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJ 20.2.2008).

No mesmo sentido, cumpre destacar decisão recente da 2ª Turma do STJ, firmada no AgInt no AREsp nº 1.631.502/PR, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, j. 10.08.2020, conforme excerto a seguir:

“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. IMPOS-SIBILIDADE. AGRAVO INTERNO NÃO PROVIDO.

(...)

2. SEGUNDO O ENTENDIMENTO DESTA E. STJ, PARA QUE OS MATERIAIS INTERMEDIÁRIOS SEJAM CONSIDERADOS INSUMOS E GEREM DIREITO AO CREDITAMENTO, NÃO BASTA QUE SEJAM INDISPENSÁVEIS AO PROCESSO PRODUTIVO. É NECESSÁRIO QUE SEJAM INCORPORADOS AO PRODUTO FINAL, DE FORMA A MODIFICAR A MANEIRA COMO ESSE SE APRESENTA. PRECEDENTES.

3. AGRAVO INTERNO NÃO PROVIDO.

Por todo o exposto, sem razão os argumentos.

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, como efetivamente ocorre na prática.

Ademais, a infração que levou às exigências em análise não se originou 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 entanto, 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% (cinquenta por cento) do valor do crédito indevidamente apropriado;

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

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).

Ademais, 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 e Ivana Maria de Almeida.

Sala das Sessões, 12 de julho de 2023.

Wertson Brasil de Souza
Relator

Antônio César Ribeiro
Presidente / Revisor

P