

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS
--

Acórdão:	22.774/17/3 ^a	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.000789867-86	
Impugnação:	40.010144345-71	
Impugnante:	Lafargeholcim (Brasil) S.A. IE: 493073229.00-18	
Proc. S. Passivo:	Michel Hernane Noronha Pires/Outro(s)	
Origem:	DF/BH-4 - Belo Horizonte	

EMENTA

CRÉDITO TRIBUTÁRIO – DECADÊNCIA. Nos termos do art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, o prazo decadencial aplicável ao lançamento de ofício é de 5 (cinco) anos contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado. No caso dos autos não se encontra decaído o direito da Fazenda Pública Estadual de constituir o crédito tributário, relativamente aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2012.

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 e consumo, contrariando o disposto no art. 70, inciso III do RICMS/02, que veda a apropriação de tais créditos. Infração caracterizada. Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

Decadência não reconhecida. Decisão por maioria de votos.

Lançamento procedente. Decisão pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

Versa a presente autuação sobre recolhimento a menor do ICMS, no período de julho a dezembro de 2012, em função de aproveitamento indevido de créditos do imposto relativos a materiais de uso e consumo.

As exigências referem-se ao ICMS apurado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, respectivamente.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, por meio de procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 52/79, cujos argumentos são refutados pelo Fisco às fls. 116/144.

A Assessoria do CC/MG, em Parecer de fls. 147/176, opina, em preliminar, pelo indeferimento da prova pericial requerida e pela rejeição das prefaciais arguidas. No mérito, opina pela procedência do lançamento.

Registre-se, por oportuno, que a elaboração do parecer da Assessoria do CC/MG decorre do disposto no art. 146, parágrafo único, inciso II do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, c/c inciso II do art. 2º da Resolução nº 4.335 de 22/06/11.

DECISÃO

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

1. Das Preliminares:

1.1. Da Arguição de Nulidade do Auto de Infração:

A Impugnante afirma que, ao analisar a íntegra da autuação fiscal, verificou que *“não teve acesso ao fundamento legal e à forma de cálculo dos juros moratórios, que, evidentemente, são absolutamente necessários à consecução de sua defesa”*.

Alega, nesse sentido, que *“não se pode dizer, por exemplo, se os juros aplicados superam o índice federal (Taxa Selic), uma vez que a Impugnante sequer pôde identificar a forma como eles foram calculados pelo fiscal autuante”*.

Salienta que, *“ao que tudo indica, houve, em verdade, uma tentativa de majoração indevida da cobrança, na medida em que o campo ‘juros’ do auto de infração representa exatamente 50% da soma do ICMS cobrado e da multa de revalidação”*.

Aduz que, *“por sua natureza, os juros moratórios jamais poderiam ser calculados com base em tais parâmetros, o que demonstra que o auto de infração: (i) não preencheu os requisitos de validade de um ato administrativo; e (ii) incorreu em verdadeiro cerceamento de defesa, ao deixar de esclarecer o cálculo realizado para se chegar ao valor autuado”*.

Sustenta, dessa forma, que o Auto de Infração é manifestamente nulo, por clara violação ao art. 142 do CTN.

No entanto, ao contrário das alegações da Impugnante, o presente lançamento foi lavrado com todos os requisitos formais previstos na legislação de regência, inexistindo qualquer vício que possa acarretar a sua nulidade ou qualquer hipótese de cerceamento de defesa.

Nesse sentido, há que se destacar, inicialmente, que no campo “Valor do Crédito Tributário com Redução” (fls. 12), consta a seguinte informação:

“Valor calculado com multas e respectivos juros reduzidos para pagamento nos 10 (dez) primeiros dias do recebimento do AI, desde que o término desse prazo ocorra dentro do mês de sua emissão. A partir do mês subsequente, os juros de mora serão recalculados até o efetivo pagamento ou parcelamento, nos termos da Resolução nº 2.880/97.” (Grifou-se)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Resolução nº 2.880/97, por sua vez, editada com fulcro nos arts. 127 e 226 da Lei nº 6.763/75, disciplina a cobrança de juros de mora incidentes sobre os créditos tributários do Estado, nos seguintes termos:

RESOLUÇÃO Nº 2.880, DE 13 DE OUTUBRO DE 1997
(MG de 14/10/1997)

Art. 1º Os créditos tributários, cujos vencimentos ocorrerão a partir de 1º de janeiro de 1998, serão expressos em reais e, quando não pagos nos prazos previstos em legislação específica, acrescidos de multa e de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC), estabelecida pelo Banco Central do Brasil.

[...]

§ 3º A taxa SELIC será divulgada, mensalmente, mediante Comunicado da Superintendência de Arrecadação e Informações Fiscais, relativamente ao mês anterior, no Diário Oficial de Minas Gerais.

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). (Grifou-se)

Vê-se, pois, que os juros de mora cobrados pelo estado são equivalentes à Taxa SELIC, **incidindo, por determinação legal, tanto sobre a parcela do tributo, quanto sobre a de multas**, ressalvando-se que, tratando-se de multa isolada, os juros incidem somente a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do recebimento do Auto de Infração. Além disso, a própria Resolução estabelece e informa que a Taxa SELIC é divulgada mensalmente pela Superintendência de Arrecadação e Informações Fiscais (SAIF).

Como não poderia deixar de ser, a SAIF divulga mensalmente, no Diário Oficial e no sítio eletrônico da SEF/MG o valor da Taxa SELIC, conforme demonstrado nos **quadros ilustrativos** apresentados a seguir, referentes às taxas mensais do período de setembro de 2016 a setembro de 2017 e às taxas acumuladas relativas aos tributos vencidos a partir de janeiro de 2012.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

COMUNICADO	PERÍODO	VALOR
SAIF nº 029/2017	para o mês de setembro/2017, exigível a partir de outubro de 2017.	0,80229
SAIF nº 025/2017	para o mês de agosto/2017, exigível a partir de setembro de 2017.	0,80229
SAIF nº 024/2017	para o mês de julho/2017, exigível a partir de agosto de 2017.	0,79792
SAIF nº 021/2017	para o mês de junho/2017, exigível a partir de julho de 2017.	0,80887
SAIF nº 018/2017	para o mês de maio/2017, exigível a partir de junho de 2017.	0,92713
SAIF nº 015/2017	para o mês de abril/2017, exigível a partir de maio de 2017.	0,78658
SAIF nº 012/2017	para o mês de março/2017, exigível a partir de abril de 2017.	1,05206
SAIF nº 009/2017	para o mês de fevereiro/2017, exigível a partir de março de 2017.	0,86508
SAIF nº 006/2017	para o mês de janeiro/2017, exigível a partir de fevereiro de 2017.	1,08612
SAIF nº 003/2017	para o mês de dezembro/2016, exigível a partir de janeiro de 2017.	1,12332
SAIF nº 037/2016	para o mês de novembro/2016, exigível a partir de dezembro de 2016.	1,03829
SAIF nº 034/2016	para o mês de outubro/2016, exigível a partir de novembro de 2016.	1,04884
SAIF nº 031/2016	para o mês de setembro/2016, exigível a partir de outubro de 2016.	1,10897

COMUNICADO SAIF Nº 019/2017

TABELA PARA CÁLCULO DO ICMS, ITCD E TAXAS EM ATRASO PARA PAGAMENTO EM JULHO/2017

Para utilização desta tabela considerar-se-á o mês de vencimento do ICMS, ITCD e Taxas

Tabela de Multas e Juros Moratórios

Ano	Mês do venc	Multa	Juros (%)	Ano	Mês do venc	Multa	Juros (%)
2012	Jan	12%	57,85329	x	x	x	x
	Fev	12%	57,10452		x	x	x
	Mar	12%	56,28338		x	x	x
	Abr	12%	55,5715		x	x	x
	Maio	12%	54,82678		x	x	x
	Jun	12%	54,18527		x	x	x
	Jul	12%	53,50531		x	x	x
	Ago	12%	52,8135		x	x	x
	Set	12%	52,2745		x	x	x
	Out	12%	51,66316		x	x	x
	Nov	12%	51,11432		x	x	x
	Dez	12%	50,56417		x	x	x

Para o ICMS e a multa de revalidação vencidos em julho de 2012, por exemplo, a taxa acumulada é de 53,50531%, calculada até o mês de julho de 2017. Utilizando esse percentual acumulado sobre as parcelas de ICMS e da respectiva multa de revalidação, a Impugnante poderá facilmente verificar a correção do valor dos juros devidos, até julho de 2017, mês de emissão do Demonstrativo do Crédito Tributário acostado às fls. 13, em relação às parcelas vencidas em julho de 2012.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

DADOS DO AUTO DE INFRAÇÃO					DADOS CALCULADOS PARA DEMONSTRAÇÃO	
RECEITA	REFERÊNCIA	VENCIMENTO	VALOR	JUROS	Juros (%) - *	JUROS CALCULADOS
3228 ICMS	01/07/2012 a 31/07/2012	15/07/2012	21.330,75	11.413,08	53,505308	11.413,08
5223 MULTA REV.	01/07/2012 a 31/07/2012	15/07/2012	10.665,38	5.706,54	53,505308	5.706,54
3228 ICMS	01/08/2012 a 31/08/2012	15/08/2012	20.889,42	11.032,43	52,813497	11.032,43
5223 MULTA REV.	01/08/2012 a 31/08/2012	15/08/2012	10.444,71	5.516,21	52,813497	5.516,22
3228 ICMS	01/09/2012 a 30/09/2012	15/09/2012	66.386,34	34.703,12	52,274502	34.703,13
5223 MULTA REV.	01/09/2012 a 30/09/2012	15/09/2012	33.193,17	17.351,56	52,274502	17.351,56
3228 ICMS	01/10/2012 a 31/10/2012	15/10/2012	20.857,69	10.775,74	51,663163	10.775,74
5223 MULTA REV.	01/10/2012 a 31/10/2012	15/10/2012	10.428,85	5.387,87	51,663163	5.387,87
3228 ICMS	01/11/2012 a 30/11/2012	15/11/2012	168.271,09	86.010,61	51,114317	86.010,62
5223 MULTA REV.	01/11/2012 a 30/11/2012	15/11/2012	84.135,55	43.005,31	51,114317	43.005,31
3228 ICMS	01/12/2012 a 31/12/2012	15/12/2012	21.534,26	10.888,61	50,564165	10.888,62
5223 MULTA REV.	01/12/2012 a 31/12/2012	15/12/2012	10.767,13	5.444,30	50,564165	5.444,31

* Aplicados os valores do comunicado SAIF Nº 019/2017

No quadro anterior, a última coluna “Juros Calculados” foi obtida da multiplicação do valor dos Juros acumulados pelo valor do ICMS (3228 - ICMS) ou da Multa de revalidação (5223 - Multa Rev.). O valor dos juros calculados pode ser confrontado com o valor dos juros constantes do Auto de Infração (fls.15), onde se percebe, no máximo, diferenças da ordem de 01 (um) centavo, em função de arredondamentos utilizados nos cálculos.

Ressalte-se que os juros **não** são calculados pelo Auditor Fiscal autuante, e sim pelo Sistema Integrado de Administração da Receita Estadual (SIARE), da Secretaria de Estado da Fazenda de Minas Gerais, de acordo com as normas legais supracitadas, **não fazendo qualquer sentido**, pois, **a afirmação da Impugnante de que não pôde identificar a forma como eles foram calculados pelo fiscal autuante.**

Verifica-se, portanto, que são improcedentes os argumentos da Impugnante, motivo pelo qual rejeita-se a arguição de nulidade do Auto de Infração.

1.2. Da Prova Pericial Requerida:

A Impugnante requer a realização de prova pericial, apresentando, para tanto, os quesitos arrolados à fl. 78, com o intuito de demonstrar a legitimidade dos créditos por ela apropriados.

No entanto, a perícia requerida se mostra desnecessária, uma vez que as informações contidas nos autos são suficientes para o desate da matéria, o que ficará evidenciado na análise de mérito, motivo pelo qual indefere-se da prova requerida, com fulcro no art. 142, § 1º, inciso II, alínea “a” do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos de Minas Gerais (RPTA – 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.

2. Do Mérito:

2.1. Da Arguição de Decadência Parcial do Crédito Tributário:

A Impugnante argui a decadência parcial do crédito tributário, relativo ao período de 01/07/12 a 21/07/12, baseando-se na regra contida no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional (CTN).

No entanto, este E. Conselho tem decidido reiteradamente que a decadência é regida pelo art. 173, inciso I do CTN, donde o prazo de 5 (cinco) anos conta-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Da análise das peças que compõem os autos, tem-se que, em relação aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2012, a contagem do prazo decadencial iniciou-se em 01/01/13, findando-se somente em 31/12/17.

Considerando-se que o Auto de Infração foi lavrado em 17/07/17 e que o Sujeito Passivo foi regularmente intimado em 21/07/17 (fls. 14), verifica-se, inequivocamente, a não ocorrência de decadência do direito do Fisco de promover o lançamento em apreço.

O § 4º do art. 150 do CTN disciplina o prazo para homologação do lançamento, ou seja, o prazo para a Fazenda Pública homologar o procedimento efetuado pelo Sujeito Passivo, que consiste em **antecipar o pagamento, sem prévio exame da Autoridade Administrativa**, sendo que a referida Autoridade, tomando conhecimento deste procedimento efetuado pelo Contribuinte, homologa o pagamento de forma tácita ou expressa.

No presente caso, não houve pagamento integral do ICMS devido, em função da utilização indevida de créditos do imposto.

Inexistindo o pagamento, não há que se falar em homologação do lançamento e sim em **exigência de ofício** do tributo devido, com os acréscimos legais, no prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I do CTN, que foi fielmente cumprido, conforme demonstrado acima.

Rejeita-se, portanto, a arguição de decadência do crédito tributário relativo ao período de 01/07/12 a 21/07/12.

2.2. Crédito de ICMS - Aproveitamento Indevido - Material de Uso e Consumo:

A Irregularidade refere-se a aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a aquisições de materiais destinados ao uso e consumo do estabelecimento atuado.

As exigências referem-se ao ICMS apurado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, respectivamente.

Os materiais considerados de uso e consumo estão listados no Anexo 3 do Auto de Infração, que se encontra inserido na mídia eletrônica acostada às fls. 30, onde constam as seguintes informações, dentre outras:

- número da nota fiscal de aquisição;
- identificação (descrição) de cada produto;
- local de aplicação;
- função do produto;
- tratando-se de partes e peças, consta, ainda, a informação se estas entram ou não em contato com o produto em elaboração e se exercem atuação particularizada, essencial e específica nesse processo, exaurindo-se em função do contato e da ação exercida, o equipamento em que são aplicadas e a função do referido equipamento.

Podem ainda ser visualizados nas “Planilhas-Resumo” anexadas ao parecer da Assessoria do CC/MG, fls. 177/186 (Anexo I – planilha elaborada pelo Fisco, com as informações originais prestadas pela Impugnante; Anexo II – planilha elaborada pela Impugnante, anexada à sua impugnação – fls. 98/110).

Contraopondo-se ao feito fiscal, a Impugnante, após transcrever os arts. 20 e 21 da Lei Complementar nº 87/96 (LC nº 87/96), afirma que, “*com relação aos bens que geram direito **imediato** ao crédito do imposto, ficou definido que seriam aqueles incorporados ao produto final no curso do processo produtivo. São os chamados insumos, incluindo-se nestes as matérias-primas, embalagens e produtos intermediários*”.

Assim, a seu ver, “*para que seja possível o enquadramento de determinado bem como insumo, é imprescindível que se analise de plano sua natureza: se o bem estiver vinculado à atividade-fim da empresa, sendo essencial à sua consecução, deve ser considerado como insumo; se não estiver, deverá ser classificado como uso e consumo – este último apto a gerar créditos apenas a partir de 1º de janeiro de 2020*”.

Destaca que “*as disposições dos artigos 20 e 21 da LC nº 87/96 encontram-se nesse exato sentido, na medida em que tal diploma deixou consignado que geram créditos de ICMS todos os bens adquiridos para aplicação direta na atividade fim da empresa, sendo somente vedado o creditamento quando (i) o contribuinte adquira mercadorias ou serviços ‘alheios à atividade do estabelecimento’, ou, então, (ii) quando as mercadorias adquiridas participarem de determinada prestação de serviço que não seja tributada pelo ICMS*”.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acrescenta que a Instrução Normativa nº 01/86 “exige que o produto (i) seja consumido diretamente no processo de industrialização; (ii) o produto seja esgotado no processo de fabricação”.

Informa que, com base no Anexo 3 do Auto de Infração, elaborou uma planilha (fls. 98/110) “discriminando cada material indicado neste auto de infração, bem como a função desses materiais no processo produtivo da empresa”.

Salienta que, “da análise do anexo 3, vê-se que a glosa se refere à aquisição de materiais que têm, por exemplo, funções de: Britagem do calcário ou argila (peças do Britador de Calcário); Filtragem de Partículas (Mangas filtrantes); Moagem do Cimento ou farinha (peças do Moinho de bolas); Clinquerização (peças relativas ao aquecimento ou resfriamento do clínquer); Transporte dos materiais (peças do Transportador Pneumático); Ensacamento do cimento (materiais vinculados à Ensacadeira)”.

Destaca que “estes equipamentos (e as peças que o compõem) são utilizados nas mais diversas funções ao longo da cadeia produtiva, sendo cada atividade diretamente ligada à fabricação do cimento. Na rubrica ‘É essencial para a linha de produção? Por que?’ da planilha elaborada pela empresa (doc. nº 03), encontra-se especificada a atividade de cada equipamento”, destacando, a título de exemplo, a função dos seguintes equipamentos:

- Peças do Britador de Calcário:

“Após a extração e homogeneização das matérias-primas do cimento das minas, utiliza-se o britador com o objetivo de triturar o chamado ‘argical’ (mistura de calcário e argila), buscando reduzi-lo ao extremo. A placa de revestimento, por exemplo, faz parte do conjunto de revestimento do britador de calcário, sem a qual não seria possível o funcionamento do mesmo, devido à alta abrasividade do material”.

- Mangas filtrantes:

“Depois de britada, a matéria-prima segue para um ciclone pneumático e vai para o filtro de mangas, onde o material grosso fica retido no sino do separador. O material retido é transportado até o moinho de bolas. O equipamento é parte integrante do sistema de filtragem de pó das moagens de cimento”;

- Peças do Moinho de Bolas:

“Como visto, apesar da britagem, parte do material não chega a uma granulometria adequada para se ter o ponto da farinha fina. Assim, o término da preparação da farinha ocorre através da moagem da matéria-prima, em moinhos de bolas. Da mesma forma, cita-se o exemplo da placa de revestimento, que faz parte do conjunto de revestimento de moagem do moinho, sem a qual não seria possível a moagem. Evidentemente, há intenso desgaste dos materiais utilizados nesse processo”;

- Peças relativas ao aquecimento ou resfriamento do clínquer:

“Após as etapas citadas acima, a farinha vai para o forno de clínquer e é aquecida a uma temperatura altíssima. O produto final desse aquecimento é justamente o clínquer. Trata-se de procedimento indispensável à formação do cimento.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Como exemplo deste grupo, pode-se citar a 'pista de contato lamelas selo do forno', que serve de proteção contra o desgaste intenso do forno";

- Peças do Transportador Pneumático:

“O transportador pneumático realiza, de forma eficiente, limpa e segura, o deslocamento do material já granulado através de intenso fluxo de ar, em uma tubulação vedada em relação ao meio ambiente ou atmosfera. É evidente que o transporte realizado após o beneficiamento da matéria-prima é parte integrante da linha principal de produção, não havendo motivos para a desconsideração do crédito nessa hipótese”;

- Materiais vinculados à Ensacadeira:

“A ensacadeira realiza o procedimento de ensacamento (embalagem) do cimento para a posterior comercialização. A 'faca artigo 550099 haver e boecker', por exemplo, é utilizada para dosar a quantidade de cimento que será ensacado, desgastando-se devido ao seu contato constante com o cimento”.

No entender da Impugnante, *“os bens são absolutamente essenciais à produção, sendo consumidos durante o processo. Desse modo, além dos materiais residuais classificados pela empresa na planilha anexa como matéria-prima ou material de embalagem, os demais materiais glosados enquadram-se como verdadeiros produtos intermediários aptos a gerar créditos de ICMS”.*

No entanto, ao contrário das alegações da Impugnante, os créditos por ela apropriados **não** encontram respaldo na legislação vigente, uma vez que efetivamente relacionados a materiais de uso e consumo, cujos créditos são vedados pelo art. 70, inciso III do RICMS/02.

Para demonstrar a correção do procedimento fiscal, mostra-se necessária, inicialmente, a abordagem das normas legais que regem a matéria, com especial enfoque naquelas que estabelecem o direito ou a vedação à apropriação dos créditos de ICMS em aquisições das mercadorias objeto da presente autuação.

O art. 66, inciso V do RICMS/02 disciplina o aproveitamento de créditos de ICMS relativos a produtos intermediários (e também de materiais de embalagem), nos seguintes termos:

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

[...]

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

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

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

Por outro lado, o art. 70, inciso III do mesmo diploma legal veda o aproveitamento de créditos do imposto vinculados a aquisições de materiais destinados ao uso e consumo do estabelecimento.

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

[...]

III - se tratar de entrada, até 31 de dezembro de 2019, de bens destinados a uso ou a consumo do estabelecimento;

Quanto aos produtos intermediários, sua conceituação foi disciplinada pela Instrução Normativa SLT nº 01/86.

De acordo com a citada Instrução Normativa, produto intermediário é aquele que, empregado **diretamente** no processo de industrialização, integra-se ao novo produto, e também o que, embora não se integrando ao novo produto, é consumido imediata e integralmente no curso da industrialização.

A Instrução Normativa define como consumido **diretamente** no processo de industrialização, o produto individualizado, quando sua participação se der num ponto qualquer da linha de produção, mas **nunca marginalmente ou em linhas independentes**, e na qual o produto tiver o caráter de indiscutível essencialidade na obtenção do novo produto.

Define, ainda, como produto intermediário aquele que desde o início de sua utilização na linha de produção, vai-se consumindo ou desgastando, contínua, gradativa e progressivamente, até resultar acabado, esgotado ou inutilizado, por força do cumprimento de sua finalidade específica, sem comportar recuperação de seu todo ou de seus elementos.

Na mesma linha, a referida Instrução Normativa estabelece que **não são produtos intermediários as partes e peças de máquinas, aparelhos ou equipamentos**, pelo fato de não se constituírem em produto individualizado, com identidade própria, mas apenas componentes de uma estrutura estável e duradoura, cuja manutenção naturalmente pode importar na substituição das mesmas.

Corroborando esse entendimento a decisão do Supremo Tribunal Federal no RE 195.894 – 4, que foi assim ementada:

“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.”
(GRIFOU-SE)

Como exceção à última regra, a mesma Instrução Normativa esclarece que são consideradas “produtos intermediários” **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 contato físico com o produto que se industrializa, o qual importa na perda de suas dimensões ou características originais, exigindo, por conseguinte, a sua substituição periódica em razão de sua inutilização ou exaurimento**, embora preservada a estrutura que as implementa ou as contém.

Não é esse, entretanto, o caso dos autos, pois, da análise dos dados contidos na mídia eletrônica acostada às fls. 30, bem como das informações complementares prestadas pela Impugnante (planilha anexada à impugnação – fls. 98/110), verifica-se que as diversas partes e peças objeto da presente autuação são materiais de reposição/manutenção periódica, motivo pelo qual são consideradas materiais de uso e consumo, enquadradas no inciso IV da Instrução Normativa nº 01/86.

Instrução Normativa 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.

Sob o prisma do § 6º do art. 66 do RICMS/02, as partes e peças somente gerariam direito a créditos do imposto se a substituição destas **resultasse em aumento da vida útil** dos bens do imobilizado em que fossem empregadas, por prazo superior a 12 (doze) meses.

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:

[...]

§ 5º Para fins de aproveitamento de crédito, o bem destinado ao ativo imobilizado deve satisfazer, de forma cumulativa, os seguintes requisitos:

I - ser de propriedade do contribuinte;

II - ser utilizado nas atividades operacionais do contribuinte;

III - ter vida útil superior a 12 (doze) meses;

IV - a limitação de sua vida útil decorrer apenas de causas físicas, tais como o uso, o desgaste natural ou a ação dos elementos da natureza, ou

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de causas funcionais, como a inadequação ou o obsolescência;

V - não integrar o produto final, exceto se de forma residual;

VI - ser contabilizado como ativo imobilizado.

§ 6º Será admitido o crédito, na forma do § 3º deste artigo, relativo à aquisição de partes e peças empregadas nos bens a que se refere o parágrafo anterior, desde que:

I - a substituição das partes e peças resulte aumento da vida útil prevista no ato da aquisição ou do recebimento do respectivo bem por prazo superior a 12 (doze) meses; e

II - as partes e peças sejam contabilizadas como ativo imobilizado.

Assim, por se tratar de partes de um bem principal, caberia à Impugnante comprovar que a substituição **não** decorre de meros reparos, reposições ou manutenções, mas sim de uma reforma que autorizasse afirmar que o bem foi renovado, com aumento da vida útil por prazo superior a 12 (doze) meses, tudo devidamente demonstrado e contabilizado nos termos das Normas Brasileiras de Contabilidade, **prova esta não produzida nos autos, mesmo porque a Impugnante apropriou os créditos de ICMS relativos às partes e peças objeto da autuação como se produtos intermediários fossem, e não como partes e peças integrantes do imobilizado.**

Como já afirmado, analisando-se o Anexo 3 do Auto de Infração (CD – fls. 30), bem como as informações complementares prestadas pela Impugnante (planilha anexada à impugnação – fls. 98/110), verifica-se que os produtos objeto da presente autuação são efetivamente caracterizados como materiais de uso e consumo.

De forma resumida, esses produtos podem ser assim descritos, de acordo com as respectivas finalidades (aplicação e função):

- Ácido sulfúrico:

Produto utilizado em **laboratório** (linha marginal à de produção).

- “Adesivo Industrial CIME 05 NGK”:

Utilizados para **vedar** partes internas do filtro de mangas.

- “Ancoragem 100 x 95 x 40 x 60 Graus” e “Ancoragem Des HOL PL 0276 RO 431 FC1”:

Produtos que auxilia na **fixação** do concreto refratário no forno.

- “Bomba 3G7610 CAT”:

Bombeamento de fluido para equipamento móvel.

- “Bucha Desmontagem AHX 3222”:

Unir e flexibilizar a rosca transportadora (rosca transportadora: recolhe o pó que é recuperado pelo eletrofiltro do forno 1);

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- “Calco Chapa 1 8 L220x195mm” e “Calco Des 441 RF1 3073”:

Utilizados para **fixação** de placas de revestimento.

- “Cesta de natal”, “Congelado de Natal Peru com Bolsa Term” e “Kit Perdigão Bolsa Térmica”:

Produtos **notoriamente** de uso e consumo;

- “Chapa Anti Desg 2740x1220mm CDP4666 0604” e “Chapa Anti Desg 2740x1220mm CDP4666 0805”:

Utilizadas como **proteção** de equipamentos de contatos com materiais;

- “Chapa Revest Des 331 MB1 3041”, “Chapa Revest Des 339 MB9 3027 05” e “Chapa Revest Item 2 Des 339 MB9 3026”:

Trata-se de placas de **revestimento** do moinho.

- “CJ Mat Mec Reparo 332 TH2” e “CJ Mat Mec Reparo 332 TH2 IPI 10”:

Peças para **reparo** de talha elétrica.

- “Conj Chapas P/Tubo Imersão AISI310”:

Aplicadas em tubo interno do ciclone, que tem a função de guiar o material.

- “Complemento de NF Conj Peças P/Resfriador do Forno Cone”:

Placa para **revestimento** de resfriador do forno.

- “Conjunto Lamelas P/Forno I Item 10” e “Conjunto Lamelas P/Forno I Item 20”:

Vedação entrada do forno (placas de fechamento entre forno e torre de pré-aquecimento);

- “Fabr Revest Munhão Des 339 MB9 3063”:

Proteção do munhão (placa para revestimento de moinho);

- “Faca Artigo 550099 Haver e Boecker”:

Segundo a Impugnante, o produto teria a função de limitar a dosagem do material na sacaria, porém o Fisco esclarece que, na verdade, a peça realiza tão somente o **fechamento da passagem** do cimento para dentro do saco, sendo a dosagem realizada por outros mecanismos da ensacadeira.

- “Lona 100 Poly” com diversas especificações:

Ajuda no transporte do material em sistema pneumático. A lona fica dentro da regueira (transportador de material). É um tecido. O material transportado fica por cima da lona.

- “Longarina PP 2366 1008513 FLS” e “Longarina PP 2367 1008514 FLS”:

Placa **guia** de material para o britador.

- “NF Complementar Selo Forno de Cimento e Conj de Lamelas”:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Trata-se, segundo a Impugnante, de placas de **fechamento** entre forno e torre de pré-aquecimento.

- Parafusos diversos:

Parafusos utilizados para **fixação** de revestimento do moinho.

- “Placa de Revestim XN 27 Ref 966402 FLS”, “Placa de Revestim Ref 966403 FLS”, “Placa Rev Lat Inf Des 037 MR1 3013 05”, “Placa Revest ZA 1369 Ref 2015628 FLS”, “Placa Revestim Interm Des 339 MB9 3014”, “Placa Revestim Lat Inf Des 037 MR1 3021”, “Placa Revestim RD 142N Des 037 MR1 3020”, “Placa Revestim XK 398 Des 332 MB1 3023”, “Placa Revestim XP 33B Des 332 MB1 3020”, “Placa Revestimento Des 037 MR1 3014 02”, “Placa Revestimento Des 339 MB9 3017”, “Placa Revestimento Des 339 MB9 3019 03”, “Placa Revestimento Des 441 RF1 3042”, “Placa Revestimento Des 442 RF1 3001”, “Placa Revestimento Interior XN 95 N 1”, “Placa XP 100 AS Des 339 MB9 3018 07”, “Placa Defletora Lateral”, “RC Complemento NF Reajuste Q2 para Q3”, “Revestimento Completo 1 Câmara 533 MB1”, “Revestimento Interno UNAX 441RF1 Z1” e “Revestimento Interno UNAX 441RF1 Z2”:

Placas para **revestimento** de moinho.

- “Manga Filt Poliamida 150x3068x1 5”, “Manga Filt Poliest Acril 160x3600x1 9”, “Manga Filt Poliester 114 30x3140x1 9”, “Manga Filt Polister 124x3060x1 5”, “Manga Filt Poliester 160x1800x1 9”, “Manga Filt Polister 160x3000x1 9”, “Manga Filt Polister 160x3600x2” e “Manga Filt Polister 255x4250x1 5”:

Parte integrante dos filtros de mangas, que tem como função a filtragem do ar (despoeiramento) – exigência ambiental.

- “Tinta Preta STDA Ref V410 D”:

Utilizada para pintura de equipamentos, protegendo-os contra corrosão.

- outros produtos e partes e peças diversas.

Observe-se que inexistem créditos do “Britador de Calcário”, dos “Moinhos de Bolas”, dos equipamentos destinados ao aquecimento ou resfriamento do clínquer, do “Transportador Pneumático”, das “Ensacadeiras”, etc., como bens individualizados do ativo imobilizado do estabelecimento autuado, mas **somente de partes e peças de reposição utilizadas na manutenção desses equipamentos**, caracterizadas como materiais de uso e consumo, nos termos estabelecidos no inciso IV da Instrução Normativa 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em sua planilha acostada às fls. 98/110 (vide Anexo II do Parecer da Assessoria do CC/MG), a Impugnante afirma que os produtos nela listados teriam sido reconhecidos como produtos intermediários, no voto vencido proferido no Acórdão nº 22.534/17/3ª, porém **o referido acórdão aprovou a glosa dos créditos relativos a produtos idênticos aos analisados no presente processo, *verbis*:**

ACÓRDÃO Nº 22.534/17/3ª

PTA/AI: 01.000640353-85

IMPUGNANTE: LAFARGEHOLCIM (BRASIL) S.A.

“CONFORME RELATADO, A AUTUAÇÃO VERSA SOBRE O APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DE ICMS RELATIVOS ÀS ENTRADAS DE MATERIAIS DESTINADOS A USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO, ESCRITURADOS NO LIVRO REGISTRO DE ENTRADAS, NO PERÍODO DE 01/01/11 A 31/12/11.

[...]

A IMPUGNANTE SUSTENTA QUE OS CRÉDITOS GLOSADOS PELO FISCO SE REFEREM A PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS, “OS QUAIS FORAM CONSUMIDOS AO LONGO DO PROCESSO PRODUTIVO PARA INTEGRAR O PRODUTO FINAL, GUARDADAS AS PARTICULARIDADES DE CADA MATERIAL, SOB A NATUREZA JURÍDICA DE PRODUTO INTERMEDIÁRIO”.

CITA COMO EXEMPLOS:

- CORREIA TRANSPORTADORA, UTILIZADA PARA TRANSPORTAR AREAIS, PEQUENOS AGREGADOS, MATERIAIS EMBALADOS OU MESMO RESÍDUOS PARA SEREM PROCESSADOS, APLICADOS NA ETAPA 2 (BRITAGEM);
- PLACA DE DESGASTE: MATERIAL REFRAATÓRIO UTILIZADO NO REVESTIMENTO INTERNO DOS FORNOS ONDE OCORRE A CALCINAÇÃO DO CIMENTO (CLINQUERIZAÇÃO) – ETAPA 7;
- MANGA FILTRANTE: ELEMENTO DE FELTRO AGULHADO, POR MEIO DO QUAL OCORRE A SEGREGAÇÃO DO AR E DO PÓ. SÃO UTILIZADOS NOS FILTROS DE MANGA QUE CONTROLAM A EMISSÃO DOS FINOS PROVENIENTES DO PROCESSO DE MOAGEM NA ATMOSFERA.

POR OPORTUNO, À VISTA DAS ALEGAÇÕES DA IMPUGNANTE DE QUE OS CRÉDITOS ESTORNADOS PELA FISCALIZAÇÃO SE REFEREM A ITENS ENQUADRADOS NO CONCEITO DE PRODUTO INTERMEDIÁRIO, TRAZ-SE A INSTRUÇÃO NORMATIVA SLT Nº 01/86, QUE DEFINE PRODUTO INTERMEDIÁRIO PARA EFEITO DE CREDITAMENTO DO IMPOSTO.

[...]

ASSIM, SOB A ÓTICA DA INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 01/86, TODO PRODUTO QUE NÃO SE ENQUADRE NO CONCEITO DE PRODUTO INTERMEDIÁRIO É CONSIDERADO MATERIAL DE USO E CONSUMO, QUE NÃO GERA DIREITO A CRÉDITO DO ICMS, NOS TERMOS DO ART. 70, INCISO III DO RICMS/02.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

COM FUNDAMENTO NA LEGISLAÇÃO ANTERIORMENTE EXPOSTA E NA PLANILHA ANEXO 3 – DEMONSTRATIVO DOS ITENS COM INFORMAÇÕES QUE SUBSIDIARAM SUA CLASSIFICAÇÃO, O ESTORNO OU MANUTENÇÃO DO CRÉDITO, CONSTANTE DO CD DE FLS. 44, PASSA-SE À ANÁLISE DOS CASOS ESPECÍFICOS APRESENTADOS PELA IMPUGNANTE.

- CORREIA TRANSPORTADORA:

NA IMPUGNAÇÃO A AUTUADA INFORMA QUE AS CORREIAS TRANSPORTADORAS SÃO UTILIZADAS PARA TRANSPORTAR AREIAS, PEQUENOS AGREGADOS, MATERIAIS EMBALADOS OU MESMO RESÍDUOS PARA SEREM PROCESSADOS E UTILIZADOS COMO COMBUSTÍVEL NOS FORNOS, PASSANDO A INTEGRAR A MATRIZ DO CLÍNQUER, NA QUALIDADE DE MATÉRIA-PRIMA DESTES.

CONSTA DO ANEXO 3 DIVERSAS CORREIAS E RESPECTIVAS INFORMAÇÕES APRESENTADAS PELO CONTRIBUINTE:

- CORREIAS TRANSPORTADORAS, APLICADAS NO TRANSPORTE DOS MATERIAIS: CIMENTO (ENSACADEIRA), CLÍNQUER (FORNO DE CLÍNQUER), ARGILA (BRITAGEM DE ARGILA), CALCÁRIO (BRITAGEM DE CALCÁRIO), ESCÓRIA (SECADOR DE ESCÓRIA);

- CORREIA SEM FIM, UTILIZADAS NAS “BALANÇAS DE PESAGEM”, FUNÇÃO: PESAGEM DE MATERIAL.

ADUZ O FISCO QUE A CORREIA TRANSPORTADORA PRESTA-SE A RETIRAR O PRODUTO DE UM LOCAL E LEVAR PARA OUTRO (TRANSPORTE).

CONSTATA-SE QUE AS CITADAS CORREIAS SÃO PARTES/PEÇAS DE EQUIPAMENTO DE TRANSPORTE DE MATERIAIS, PORTANTO, SÃO MEROS COMPONENTES DE MÁQUINA, APARELHO OU EQUIPAMENTO, NÃO DESENVOLVAM ATUAÇÃO PARTICULARIZADA, ESSENCIAL E ESPECÍFICA, DENTRO DA LINHA DE PRODUÇÃO, EM CONTATO FÍSICO COM O PRODUTO QUE SE INDUSTRIALIZA. PORTANTO, NÃO SE ENQUADRAM COMO MATERIAL INTERMEDIÁRIO.

OUTROS ITENS RELACIONADOS AO TRANSPORTE DE MATERIAIS: VÁLVULA BORBOLETA (TRANSPORTADOR PNEUMÁTICO), ELO (CADEIA ARRASTADORA), CAÇAMBA EM INOX (ELEVADOR DE CAÇAMBA), LONAS, PÁS (TRANSPORTE DE MATERIAIS).

CORRETO O ESTORNO DOS CRÉDITOS RELATIVOS ÀS AQUISIÇÕES DAS CORREIAS.

- PLACA DE DESGASTE:

NA IMPUGNAÇÃO A AUTUADA INFORMA QUE SE TRATA DE MATERIAL REFRACTÁRIO UTILIZADO NO REVESTIMENTO INTERNO DOS FORNOS ONDE OCORRE A CALCINAÇÃO DO CIMENTO UTILIZADO NA ETAPA 7 (CLINQUERIZAÇÃO).

CONSTA DO ANEXO 3 AS SEGUINTE PLACAS:

- PLACAS DE DESGASTE: APLICAÇÃO RESFRIADOR PLANETÁRIO, REVESTIMENTO DO FORNO DE CLÍNQUER.

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

- **PLACA DESLIZANTE**: UTILIZADAS NO REVESTIMENTO DA ENSACADEIRA, QUE TEM A FUNÇÃO DE ENSACAMENTO DO CIMENTO.

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

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

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

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

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

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

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

- MANGA FILTRANTE:

A AUTUADA INFORMA QUE SE TRATA DE ELEMENTO DE FELTRO AGULHADO, POR MEIO DO QUAL OCORRE A SEGREGAÇÃO DO AR E DO PÓ. SÃO UTILIZADOS NOS FILTROS DE MANGA QUE CONTROLAM A EMISSÃO DOS FINOS PROVENIENTES DO PROCESSO DE MOAGEM NA ATMOSFERA, NA ETAPA DE “CLINQUERIZAÇÃO”.

CONSTA DO ANEXO 3 AS SEGUINTE INFORMAÇÕES:

- MANGAS FILTRANTES DE POLIÉSTER, COMPONENTES DO “FILTRO DE MANGAS”, APLICADAS PARA “FILTRAGEM DE PARTICULADOS”, LOCAL DE APLICAÇÃO: ENSACADEIRA, FORNO DE CLÍNQUER, MOAGEM DE CARVÃO, MOAGEM DE CIMENTO E SECADOR DE ESCÓRIA.

NÃO SE DEVE PERDER DE VISTA QUE, NOS CASOS DAS PARTES E PEÇAS DEVE-SE OBSERVAR QUE ESTAS DEVEM SER MAIS QUE MEROS COMPONENTES DE MÁQUINA, APARELHO OU EQUIPAMENTO, DEVEM DESENVOLVER ATUAÇÃO PARTICULARIZADA, ESSENCIAL E ESPECÍFICA, DENTRO DA LINHA DE PRODUÇÃO, DEVE TER CONTATO FÍSICO COM O PRODUTO QUE SE INDUSTRIALIZA, QUE RESULTE NA PERDA DE SUAS DIMENSÕES OU CARACTERÍSTICAS ORIGINAIS, EXIGINDO, POR CONSEQUENTE, A SUA SUBSTITUIÇÃO PERIÓDICA EM RAZÃO DE SUA INUTILIZAÇÃO OU EXAURIMENTO.

COMO SE VÊ, NOTORIAMENTE **SÃO PARTES/PEÇAS DO EQUIPAMENTO “FILTRO DE MANGAS”, E TÊM POR FINALIDADE ATENDER AS DISPOSIÇÕES LEGAIS DA LEGISLAÇÃO AMBIENTAL, RESTANDO CLARO QUE NÃO FAZEM PARTE DO PROCESSO DE PRODUÇÃO DE CIMENTO.**

PORTANTO, NÃO ATENDE AS DISPOSIÇÕES DA IN nº 01/86 PARA SE ENQUADRAR COMO MATERIAL INTERMEDIÁRIO.

A IMPUGNANTE ASSEVERA QUE, EM RELAÇÃO ÀS MANGAS FILTRANTES, É IMPORTANTE DESTACAR O POSICIONAMENTO JÁ ADOTADO PELO E. CONSELHO DE CONTRIBUINTES DE MINAS GERAIS, NO JULGAMENTO DA IMPUGNAÇÃO AVIADA PELA PRÓPRIA AUTUADA NOS AUTOS DO PTA nº 01.000172658-68 (ACÓRDÃO nº 19.886/12/2ª), ONDE O RELATOR, UTILIZOU EXCERTO DO VOTO, NO PTA 01.000139007-80, ACÓRDÃO 15.795/03/3ª, QUE CONSIDEROU COMO PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS, ENTRE OUTROS, MANGAS E MANGAS FILTRANTES, POSICIONAMENTO ESSE MANTIDO NA DECISÃO DO PTA nº 01.000172658-68 (ACÓRDÃO nº 19.886/12/2ª).

A JURISPRUDÊNCIA RECENTE DESTA CONSELHO DE CONTRIBUINTES É NO SENTIDO DE RATIFICAR O ESTORNO DOS CRÉDITOS RELATIVOS AOS BENS UTILIZADOS NA PRESERVAÇÃO

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

AMBIENTAL, CONFORME DECISÕES CONSUBSTANCIADAS NOS ACÓRDÃOS Nº 18.764/10/2ª, Nº 20.113/13/2ª, Nº 21.918/13/15/1ª, DENTRE OUTROS. TRECHOS TRANSCRITOS:

ACÓRDÃO Nº 18.764/10/2ª (DECISÃO IRRECORRÍVEL)

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – BEM ALHEIO À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO. CONSTATOU-SE O APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DE ICMS PROVENIENTES DE AQUISIÇÕES DE BENS ALHEIOS À ATIVIDADE FIM DO ESTABELECIMENTO, NOS TERMOS DO ART. 1º, INCISO IV DA IN DLT 01/98. INFRAÇÃO PARCIALMENTE CARACTERIZADA NOS TERMOS DO ART. 70, INCISO XIII DA PARTE GERAL DO RICMS/02. CRÉDITO TRIBUTÁRIO REFORMULADO PELA FISCALIZAÇÃO. DEVE-SE, AINDA, EXCLUIR AS EXIGÊNCIAS RELATIVAS AOS EQUIPAMENTOS UTILIZADOS NA: "A) PREPARAÇÃO E MANUSEIO DAS MATÉRIAS-PRIMAS" E "B) MOAGENS DO CLINQUER E DEMAIS MATÉRIAS-PRIMAS" (RESPOSTAS AO QUESITO 2.B DA IMPUGNANTE), OBSERVANDO-SE QUE, NO CONCEITO DE EQUIPAMENTOS, NÃO ESTÃO COMPREENDIDOS OS BENS DESTINADOS À PRESERVAÇÃO AMBIENTAL, INFRAESTRUTURA, CONSTRUÇÃO DE PRÉDIO, EDIFICAÇÃO, FUNÇÃO ESTRUTURAL, SUPORTE, FIXAÇÃO, ARRUAMENTO, PASSARELAS, CORRIMÃOS, ILUMINAÇÃO, RODAPÉ, COBERTURA (JUSTIFICATIVAS CONSTANTES DO LAUDO PERICIAL PARA SE CONSIDERAR O BEM COMO ALHEIO À ATIVIDADE FIM DO CONTRIBUINTE). CORRETAS, EM PARTE, AS EXIGÊNCIAS DE ICMS E DAS CORRESPONDENTES MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA CAPITULADAS, RESPECTIVAMENTE, NOS ARTS. 56, II E 55, XXVI, AMBOS DA LEI Nº 6.763/75.

(...)

DECISÃO

(...)

C) "... A ATIVIDADE DE UMA EMPRESA SE RESUME NA APLICAÇÃO DE MEIOS E RECURSOS COM A FINALIDADE DE LUCRO, E POR ASSIM SER, QUAISQUER BENS SÃO EM TESE IMPRESCINDÍVEIS PARA OPERAÇÃO DA FÁBRICA. CONTUDO, É POSSÍVEL QUE UM BEM EMBORA IMPRESCINDÍVEL TENHA UMA APLICAÇÃO DESAFETA À ATIVIDADE TRIBUTADA DO CONTRIBUINTE”;

(...) JÁ SE OBSERVOU QUE NEM TODO BEM INTEGRANTE DA PLANTA INDUSTRIAL É CLASSIFICADO COMO BEM DE PRODUÇÃO, ENTENDENDO-SE POR ESTES OS QUE EFETIVAMENTE TRANSFORMAM

MATÉRIA PRIMA, PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS E MATERIAIS DE EMBALAGEM EM ESPÉCIE NOVA. (...) AS OBRAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL, DESTINADAS À CIRCULAÇÃO E ABRIGO DE PESSOAS; AS DESTINADAS À PROTEÇÃO DE MÁQUINAS, DE INSTALAÇÕES E DE MATERIAIS (...); AS REFERENTES À ILUMINAÇÃO E ARRUAMENTO SÃO MANIFESTAMENTE DESAFETAS AO ICMS. NÃO GERAM DIREITO AO CRÉDITO”;

E) “QUALQUER EQUIPAMENTO DE PRESERVAÇÃO AMBIENTAL, INCLUSIVE DO AMBIENTE DE TRABALHO, É DESAFETO AO ICMS. TRATA-SE DE EXEMPLO CARACTERÍSTICO DA NÃO INCIDÊNCIA NATURAL DO ICMS, DE ATIPICIDADE DA ATIVIDADE, FILTRAGEM DE GASES/AR, PARA SE CONSUBSTANCIAR COMO ASPECTO MATERIAL DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO, UMA VEZ QUE A MATERIALIDADE DO TRIBUTO É A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS, E EFLUENTES ATMOSFÉRICOS NÃO CONSTITUEM MERCADORIA, TAMPOUCO O SEU DESCARTE NA ATMOSFERA CONSISTE EM CIRCULAÇÃO.”.

(...)

(DESTACOU-SE)

ACÓRDÃO: 20.113/13/2ª

ORIGEM: DF/POÇOS DE CALDAS

(...)

DECISÃO

(...)

CRÉDITO DE ICMS – BENS DO ATIVO PERMANENTE ALHEIOS À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO

(...)

PROJETO DE CONTROLE E MONITORAMENTO DE EMISSÃO DE GASES E PROJETO NEW SODEBERG

CONFORME DESCRITO PELA IMPUGNANTE, O PROJETO DE CONTROLE E MONITORAMENTO DE EMISSÃO DE GASES CONTEMPLA A AQUISIÇÃO E INSTALAÇÃO NAS DEPENDÊNCIAS INDUSTRIAIS E, ESPECIFICAMENTE, NAS SALAS DE CUBAS DA FÁBRICA DE ALUMÍNIO, DE SISTEMAS DE MONITORAMENTO CONTÍNUO DAS EMISSÕES GASOSAS (CONCENTRAÇÕES DE FLUORETO DE HIDROGÊNIO, DIÓXIDO DE CARBONO, DIÓXIDO DE ENXOFRE E VAPOR DE ÁGUA), DE FUNDAMENTAL IMPORTÂNCIA PARA ATENDER ÀS NORMAS AMBIENTAIS, MEDIDA INDISPENSÁVEL AO REGULAR EXERCÍCIO DA ATIVIDADE DA EMPRESA.

EM RELAÇÃO AO PROJETO NEW SODEBERG, A IMPUGNANTE INFORMA QUE O PROJETO VISA A REVITALIZAÇÃO E A MODERNIZAÇÃO DO PROCESSO PRODUTIVO E DOS SISTEMAS

LIGADOS À ÁREA DE REDUÇÃO DE ALUMÍNIO, UTILIZANDO NOVAS TECNOLOGIAS PARA MINIMIZAR AS EMISSÕES ATMOSFÉRICAS DA SALA DE CUBAS, BEM COMO A REDUÇÃO DA EXPOSIÇÃO OCUPACIONAL DOS OPERADORES.

É NOTÓRIO QUE TAIS PROJETOS TÊM POR FINALIDADE ATENDER AS DISPOSIÇÕES LEGAIS DA LEGISLAÇÃO AMBIENTAL, RESTANDO CLARO QUE NÃO FAZEM PARTE DO PROCESSO DE PRODUÇÃO DE ALUMÍNIO.

ASSIM, O CREDITAMENTO DO IMPOSTO ORIGINÁRIO DAS AQUISIÇÕES DE TAIS BENS NÃO ESTÃO AUTORIZADOS, POR FORÇA DA LEGISLAÇÃO MINEIRA, INDEPENDENTEMENTE DE QUE TAIS PRODUTOS SEJAM CONCEITUADOS COMO BENS DO ATIVO PERMANENTE PELA LEGISLAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA E PELA LEI Nº 6.404/76.

(...) (DESTACOU-SE) .

PELAS RAZÕES EXPOSTAS, CORRETO O ESTORNO DOS DEMAIS ITENS RELACIONADOS NA PLANILHA ANEXO 3:

- **DIVERSOS PARAFUSOS**, ARRUELAS, EIXOS, TRAVA, PORCAS, TIRANTE, ETC., UTILIZADOS PARA FIXAÇÃO DE EQUIPAMENTOS;

[...]

- DIVERSOS ITENS DESCRITOS COMO “MATERIAL DE CONSUMO OUTROS”, BONÉS, **CESTAS DE NATAL**, FORMULÁRIO, PAPEL, PORTA-CRACHÁ, SACOLAS, TINTA PRETA, GÁS NITROGÊNIO.

CORRETO O ESTORNO DE CRÉDITOS PROMOVIDO PELA FISCALIZAÇÃO.” (GRIFOU-SE)

Por oportuno, segue a seguir trecho da manifestação fiscal, onde o Fisco faz uma análise crítica das informações contidas na planilha elaborada pela Impugnante (fls. 98/110) e explicita os motivos pelos quais essas informações **não satisfazem as condições estabelecidas na legislação para a caracterização dos bens listados na referida planilha como produtos intermediários, verbis:**

“... As conclusões a que chega a Impugnante, após análise da IN 01/86, de que a legislação Mineira exige que o produto: (i) seja consumido diretamente no processo produtivo de industrialização; (ii) seja esgotado no processo de fabricação, para fruição do crédito **não está incorreta**, apenas **está incompleta**, para os produtos passíveis de serem classificados como produto intermediário, a exigência completa é que: sejam consumidas diretamente no processo de produção - nunca marginalmente ou em linhas independentes; seja essencial na obtenção do novo produto e por fim: seja consumida integralmente no processo de industrialização, observando-se o conceito de “integral” detalhado na referida instrução.

Não obstante a planilha elaborada pela empresa (doc. 3 – fls. 113 a 125) e a assertiva da impugnante de que

nela consta informação sobre a função do produto no processo produtivo da empresa não temos como considerá-la, senão vejamos:

As colunas que têm informações que possibilitariam a classificação dos bens são as seguintes: “Integra-se ao clínquer/cimento?”; “Tem contato físico com o material em fabricação?”; “O desgaste ocorre por contato físico com o material em fabricação?”; “É essencial para a linha de produção? Porquê?”; “Comporta recuperação ou restauração?”; “O desgaste é contínuo, gradativo e progressivo até sua inutilização?”; “É ferramenta, instrumento ou utensílio?” e “Justificativa”.

Inicialmente observamos que a coluna “É essencial para a linha de produção? Porquê?” traz respostas que demonstram que os itens são utilizados para “revestir”; “transportar”; “fixar”; “nos resfriadores”; “no sistema de secagem”, ora tais utilizações informadas não demonstram qual a atuação exercida sobre o produto em elaboração, portanto, não permitem classificar os itens nos termos da IN 01/86.

A única explicação que possibilita analisar a atuação é a relativa à “*faça artigo 550099 haver e boecker*” (fl. 66), entretanto, a função explicada como de dosagem da quantidade do cimento, verifica-se imprecisa, na verdade a peça realiza tão somente o fechamento da passagem do cimento para dentro do saco, sendo a dosagem realizada por outros mecanismos da ensacadeira. Mesmo a peça fazendo parte do processo de embalagem, não se reveste da característica de imprescindibilidade quer para a obtenção do produto quer para o processo de embalagem. Na coluna justificativa a Impugnante informa que “Material atende aos requisitos da IN SLT 01/86 para classificação”, informação essa que em nada auxilia na classificação do item.

A pergunta “É essencial para a linha de produção? Porquê?”; deveria ser: “É essencial na obtenção do novo produto?” para atendimento ao inciso I da instrução normativa 01/86. Ora, se estamos aqui diante de partes e peças de manutenção do parque industrial da Impugnante é óbvio que os mesmos são essenciais para a linha de produção, o que não significa que são essenciais à obtenção do novo produto e tampouco que atendem os preceitos da IN 01/86.

A coluna “Justificativa” – traz, na maioria dos casos, a explicação: “Material atende aos requisitos da IN 01/86 para classificação. “Constitui material

intermediário nos termos do voto proferido pela conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão no acórdão 22534/17 CC/MG”. Como o material atende aos requisitos da IN 01/86? As perguntas e respostas não nos permitem chegar a essa conclusão. Relativamente ao referido Acórdão constatamos que a conselheira foi voto vencido, abstraindo-se das condições que determinam a classificação como produto intermediário, como pode um voto vencido ter o condão de determinar quaisquer classificações?

No caso da pergunta “Integra-se ao Clinquer/Cimento?”, para conceituar o produto como produto intermediário, vemos tratar-se de uma das condições preceituadas na IN 01/86 e que para sua completude deveria estar associado à resposta para a pergunta: É empregado diretamente no processo de industrialização? Resposta esta inexistente em quaisquer outras colunas da planilha.

Essas perguntas: “Tem contato físico com o material em fabricação?” e “O desgaste ocorre por contato físico com o material em fabricação?” atendem parcialmente ao requisito do inciso V da Instrução Normativa 01/86, para atendê-lo integralmente deveria estar associado ao quesito: Possui atuação particularizada, essencial e específica dentro da linha de produção (que pode ser respondida através das colunas “Aplicação”, “Em caso de contato direto com o produto que se industrializa, qual a atuação exercida sobre o produto” e “Esclarecimento Diligência 06/06/17” do Anexo 3, das quais as respostas todas convergem para itens sem atuação particularizada, essencial e específica). Ou seja, qual a sua atuação sobre o produto em elaboração (industrialização exercida)? **Nenhuma.**

“Comporta recuperação ou restauração?”; “O desgaste é contínuo, gradativo e progressivo até sua inutilização?” atendem em parte ao inciso II da Instrução Normativa 01/86, entretanto, deveriam estar associados à qualificação do produto como individualizado ou, no caso de partes e peças excepcionalizadas pelo inciso V da IN 01/86, terem resposta que informasse se possui atuação particularizada, essencial e específica.

“É ferramenta, Instrumento ou utensílio?” atende ao preceituado no inciso III da retro referida instrução normativa. Mas, somente sua resposta, dissociada dos demais requisitos, não nos permitem classificar os itens.

As explicações para os equipamentos acima em nada esclarecem a atuação das partes/peças utilizadas em

sua manutenção, servem tão somente para explicar o funcionamento de cada equipamento, que, diga-se de passagem, não são objeto do presente Auto de Infração, e por consequência não permitem sua classificação nos termos da Legislação de regência do ICMS.

A afirmação de que os materiais adquiridos pela Impugnante constituem maquinário essencial para o funcionamento de sua linha de produtiva, não havendo qualquer atividade que possa ser considerada “estranha” à atividade fim da empresa, não tem como prosperar. Ora, como podem partes e peças serem maquinário essencial para o funcionamento de sua linha produtiva? E ainda, em que a manutenção de equipamentos é afeta à atividade da Impugnante? Seria ela prestadora de serviço de manutenção ou produtora de cimento?”

A Impugnante afirma em sua planilha anexada às fls. 98/110, que os produtos denominados “Aditivo de Cura Ref Densit” e “Densit Wearflex 2000 Ref Densit Brasil” seriam matérias-primas, utilizando como justificativa que se trata de *“cimento colocado no corpo do moinho, com o objetivo de **proteger da corrosão**. Consumo imediato com incorporação ao produto final. Considerado como matéria prima nos termos do Acórdão 22.534/17 CC/MG”*.

Nessa mesma planilha, a Impugnante classifica como “embalagem” o produto “Samart Filme Máquina Automática”, justificando sua classificação da seguinte forma: *“filme utilizado na proteção do cimento ensacado nos pallets. Considerado material de embalagem pois sua função é reforçar a embalagem de cimento ensacado, evitando ruptura da mesma durante o transporte. Antes da aplicação deste filme nos pallets o cimento chegava ao seu destino com as embalagens rasgadas, devido ao deslocamento de carga no caminhão durante o transporte, em função das condições diversas de trânsito e relevo das estradas brasileiras. Nos termos do art. 66, V, “b”, RICMS/MG: incluem-se na embalagem todos os elementos que a acompanham, a protejam ou assegurem a resistência”*.

No entanto, na própria justificativa da Impugnante verifica-se que os produtos “Aditivo de Cura Ref Densit” e “Densit Wearflex 2000 Ref Densit Brasil” **não** se caracterizam como matérias-primas, como é o caso, por exemplo, do calcário, da argila, gesso, escória, dentre outros, e sim de produtos utilizados no corpo do moinho com a função de proteção contra corrosão.

Ressalte-se que o Acórdão nº 22.534/17/3ª em momento algum faz citação aos produtos supracitados, considerando-os como matérias-primas na fabricação do cimento, ao contrário, pois nele consta que *“o cimento é obtido a partir da moagem do clínquer, gesso e aditivos (cinzas volantes, escórias do alto forno, filler calcário), em moinhos tais quais os moinhos de cru”*.

De forma similar, o produto “Samart Filme Máquina Automática” também não se caracteriza como material de embalagem, nos termos previstos na legislação que rege a matéria.

Com efeito, **para efeitos tributários**, considera-se “embalagem” o invólucro ou recipiente que tenha por função principal acondicionar a mercadoria, ainda que em substituição à original, incluindo-se também neste conceito aqueles elementos que a componham, protejam ou lhe assegurem resistência, resultando daí alteração na apresentação do produto, **salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte de mercadoria**.

Esse conceito ou definição advém do disposto no art. 222, inciso II, alínea “d” c/c art. 66, inciso V, alínea “a” do RICMS/02, *verbis*:

Art. 222. Para os efeitos de aplicação da legislação do imposto:

[...]

II - industrialização é qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto ou o aperfeiçoe para o consumo, observado o disposto nos §§ 1º a 3º deste artigo, tais como:

[...]

d) a que importe em alterar a apresentação do produto pela colocação de embalagem, ainda que em substituição à original, **salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte de mercadoria** (acondicionamento ou reacondicionamento). (grifou-se)

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

[...]

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

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

Portanto, todo e qualquer material que tenha como função suportar, permitir/facilitar ou proteger a estocagem ou transporte da mercadoria, **não** se enquadra, **em termos tributários**, no conceito de embalagem, **não** gerando, pois, direito a créditos do imposto.

Assim, como já afirmado, o produto “Samart Filme Máquina Automática” ainda que tecnicamente possa ser caracterizado como embalagem, são, na verdade, materiais auxiliares do transporte de mercadorias.

Observe-se que, de acordo com a argumentação da própria Impugnante, a função do produto em apreço é reforçar a embalagem de cimento ensacado, **evitando ruptura da mesma durante o transporte**. Antes da aplicação deste filme nos pallets o cimento chegava ao seu destino com as embalagens rasgadas, **devido ao deslocamento de carga no caminhão durante o transporte**, em função das condições diversas de trânsito e relevo das estradas brasileiras.

Cabe reiterar que o dispositivo legal acima transcrito exclui do conceito de embalagem (no sentido tributário, para fins de crédito – embalagem *stricto sensu*) aquela **que se destine apenas ao transporte de mercadoria** (embalagem *lato sensu*), que é exatamente o caso dos autos.

Não sendo embalagem, tributariamente falando, não gera direito a créditos do imposto, sendo correta, pois, a glosa efetuada pelo Fisco.

Por fim, resta acrescentar que, ao contrário da alegação da Impugnante, o fato de determinado bem ser utilizado na consecução da atividade econômica do contribuinte **não** assegura sua classificação como produto intermediário, nos termos previstos na Instrução Normativa nº 01/86, pois há produtos que são utilizados na linha central de produção, mas que são considerados materiais de uso e consumo, sendo este o caso, por exemplo, das partes e peças de manutenção periódica de máquinas e equipamentos da produção.

O critério da “utilização na consecução da atividade econômica” é condição necessária, embora não suficiente, para determinação se determinado bem é ou não alheio à atividade do estabelecimento, nos termos previstos em norma legal distinta, no caso a Instrução Normativa nº 01/98.

É importante salientar que a Lei Complementar nº 87/96 **não alterou o conceito**, para aplicação da legislação do ICMS, **de produto intermediário e de material de uso e consumo**.

Aliás, **a própria LC nº 87/96 veda o aproveitamento de créditos vinculados a aquisições de materiais de uso e consumo, não** tendo sentido, pois, a afirmação da Impugnante de que não mais se exige a prova do consumo imediato e integral do produto no processo produtivo, para fins de direito a créditos do imposto, especialmente quando se analisa o eventual enquadramento de determinado bem no conceito de produto intermediário.

Além disso, **não** é a essencialidade de determinado bem para a consecução da atividade econômica do contribuinte que determina a condição de produto intermediário, para fins de direito à apropriação do respectivo crédito, condição esta que se encontra subordinada ao disposto no artigo 66 do RICMS/02 c/c a Instrução Normativa nº 01/86.

A essencialidade ou imprescindibilidade explica a utilização dos produtos, mas **não** a pretensão da Impugnante, qual seja, a desclassificação dos produtos autuados como de uso e consumo.

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

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

Assim, corretamente agiu o Fisco ao efetuar a glosa dos créditos relativos aos produtos objeto da autuação, uma vez que efetivamente caracterizados como materiais de uso e consumo, cujos créditos são vedados pela legislação vigente, nos termos previstos no art. 70, inciso III do RICMS/02.

2.3. Da Arguição de Impossibilidade de Cumulação de Multa de Revalidação e Multa Isolada em Decorrência da mesma Infração:

Quanto à arguição da Impugnante de que estaria sendo duplamente penalizada em função de uma única infração, contrariando o princípio do *non bis in idem*, há que se destacar que as multas foram aplicadas sobre fatos distintos e são calculadas tomando-se bases de cálculo também distintas.

A Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75 refere-se a descumprimento de obrigação acessória (aproveitamento de créditos de ICMS em desacordo com o disposto na legislação tributária), ao passo que a Multa de Revalidação, capitulada no art. 56, inciso II da mesma lei, resulta do inadimplemento de obrigação principal, ou seja, falta de recolhimento do ICMS devido, *in verbis*:

Lei nº 6.763/75

Art. 53 - As multas serão calculadas tomando-se como base:

II - o valor das operações ou das prestações realizadas;

III - o valor do imposto não recolhido tempestivamente no todo ou em parte.

IV - o valor do crédito de imposto indevidamente utilizado, apropriado, transferido ou recebido em transferência.

[...]

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, ressalvadas as hipóteses

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

previstas nos incisos anteriores - 50% (cinquenta por cento) do valor do crédito indevidamente apropriado;

[...]

Art. 56 - Nos casos previstos no inciso III do artigo 53, serão os seguintes os valores das multas:

II - havendo ação fiscal, a multa será de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, observadas as hipóteses de reduções previstas nos §§ 9º e 10 do art. 53.

Na doutrina de Aliomar Baleeiro (Direito Tributário Brasileiro, atualizado por Mizabel Derzi, 11ª ed., p. 759), as penalidades compreendem as infrações, relativas ao descumprimento do dever de pagar o tributo tempestivamente e as infrações apuradas em autuações, de qualquer natureza (multas moratórias ou de revalidação), e as infrações aos deveres de fazer ou não fazer, chamados acessórios (às quais se cominam multas específicas).

Para Sacha Calmon (Curso de Direito Tributário Brasileiro, 1999, p. 696), as penalidades, dentre as quais se inclui a multa de revalidação, "são postas para desencorajar o inadimplemento das obrigações tributárias".

Dessa forma, a multa de revalidação tem a finalidade de garantir a integralidade da obrigação tributária contra a prática de ilícitos e não se confunde com a multa moratória nem com a compensatória ou mesmo com a multa isolada e, portanto, foi aplicada corretamente no presente caso.

Resta claro que não se configura qualquer ilegalidade a cobrança de multa de revalidação, nos moldes e nos valores previstos, já que esta possui caráter punitivo e repressivo, não tendo em absoluto caráter de confisco, tratando-se apenas de uma penalidade pelo não pagamento do tributo devido, de modo a coibir a inadimplência.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada foi acatada pelo Poder Judiciário mineiro na Apelação Cível nº 1.0672.98.011610-3/001, ementada da seguinte forma:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO – MULTA DE REVALIDAÇÃO – EXPRESSA PREVISÃO – LEI ESTADUAL Nº 6.763/75 – MEIO DE COERÇÃO – REPRESSÃO À SONEGAÇÃO – CONSTITUCIONALIDADE. A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM A FINALIDADE DE GARANTIR A INTEGRALIDADE DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA CONTRA A PRÁTICA DE ATOS ILÍCITOS E INADIMPLEMENTO E NÃO SE CONFUNDE COM A MULTA MORATÓRIA NEM COM A COMPENSATÓRIA OU MESMO COM A MULTA ISOLADA. A LEI, AO PREVER COMO BASE DE CÁLCULO DA MULTA DE REVALIDAÇÃO O VALOR DO TRIBUTO DEVIDO, PERMITE A SUA ATUALIZAÇÃO, PARA NÃO HAVER DEPRECIAÇÃO DO VALOR REAL DA MESMA.

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0672.98.011610-3/001 – COMARCA DE SETE LAGOAS – APELANTE(S): FAZENDA PUBLICA ESTADO MINAS GERAIS – APELADO(A)(S): CAA

MARIANO LTDA. – RELATORA: EXM^a. SR^a. DES^a.
VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE.

Não há que se falar, portanto, em exigência cumulativa, e sim em aplicação de penalidades distintas para fatos também distintos (descumprimento de obrigação acessória e multa indenizatória por recolhimento a menor do imposto, em função de aproveitamento indevido de créditos de ICMS).

2.4. Questões de Cunho Constitucional:

As questões de cunho constitucional levantadas pela Impugnante (*princípios da capacidade contributiva, da razoabilidade, da proporcionalidade, da vedação ao confisco, etc.*) não serão aqui analisadas, uma vez que não compete a este órgão julgador, nos termos do art. 110, inciso I do RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, “*a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda*”.

Ressalte-se, no entanto, que as penalidades aplicadas atendem ao princípio da reserva legal, uma vez que expressamente previstas na Lei nº 6.763/75.

Diante do exposto, ACORDA a 3^a Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. Ainda, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. Quanto à prejudicial de mérito, por maioria de votos, em não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário. Vencido o Conselheiro Erick de Paula Carmo, que a reconhecia em relação ao período a 22/06/12. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar procedente o lançamento. Vencidos os Conselheiros Luciana Mundim de Mattos Paixão (Relatora) e Erick de Paula Carmo, que o julgavam parcialmente procedente para excluir as exigências relativas a correia transportadora, produtos utilizados na moagem, produtos utilizados no filtro de manga, bomba 3G7610CAT, bucha desmontagem, longarina e facas Haver e Boecker. Designado relator o Conselheiro Eduardo de Souza Assis (Revisor). Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Michel Hernane Noronha Pires e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Antônio Carlos Diniz Murta. Participou do julgamento, além do signatário e dos Conselheiros vencidos, o Conselheiro Luiz Geraldo de Oliveira.

Sala das Sessões, 28 de novembro de 2017.

Eduardo de Souza Assis
Presidente / Relator designado

T

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS		
--	--	--

Acórdão:	22.774/17/3 ^a	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.000789867-86	
Impugnação:	40.010144345-71	
Impugnante:	Lafargeholcim (Brasil) S.A.	
	IE: 493073229.00-18	
Proc. S. Passivo:	Michel Hernane Noronha Pires/Outro(s)	
Origem:	DF/BH-4 - Belo Horizonte	

Voto proferido pelo Conselheiro Erick de Paula Carmo, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

A autuação versa sobre apropriação indevida de créditos de ICMS, no período de julho a dezembro de 2012, relativos à aquisição de materiais destinados ao uso ou consumo e de bens alheios à atividade do estabelecimento. Obrigação de recolhimento do ICMS, da Multa de Revalidação de 50% prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, todos da Lei nº 6.763/75.

A divergência entre o voto vencido e a decisão majoritária, refere-se a possibilidade da decadência do direito da Fiscalização cobrar as exigências, relativamente ao período anterior a 22/06/12 (data de intimação do AIAF), e também da exclusão dos seguintes itens da exigência de ICMS, por considerá-los produtos intermediários: “correia transportadora, produtos utilizados na moagem, produtos utilizados no filtro de manga, bomba 3G7610CAT, bucha desmontagem, longarina e facas Haver e Boecker”.

Quanto à exceção substancial indireta de mérito da decadência do direito de lançar, para as exigências fiscais, em que houve recolhimento a menor de ICMS, por representar pagamento de boa-fé da contribuinte, entendo que deva ser aplicado o § 4º do art.150 do CTN, para declarar decaídos do direito de lançar os tributos anteriores ao dia 22/06/12 (data de intimação do AIAF – 22/06/17).

Conforme estabelece o mencionado dispositivo, se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador, e expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário.

Em contraponto, existe a regra geral do art.173, I, do CTN, a qual dita caber à Fazenda Pública o lançamento de ofício, segundo o termo inicial de contagem do prazo de 5 (cinco) anos ali fixado.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Sobre o tema, o Egrégio Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, em decisão de 15/03/07, confirmou tal posição, em acórdão assim ementado (no que interessa ao caso em apreço):

“DIREITO TRIBUTÁRIO. PRAZO DECADENCIAL. CONVÊNIO 69/1998. ICMS/COMUNICAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. ILEGALIDADE. CDA. PRESUNÇÃO RELATIVA DE CERTEZA E LIQUIDEZ. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. EXECUÇÃO EMBARGADA. ART.20, §4º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. NÃO HAVENDO PAGAMENTO DO TRIBUTO OU NÃO CARACTERIZANDO A HIPÓTESE DE HOMOLOGAÇÃO EXPRESSA OU TÁCITA PELA FAZENDA PÚBLICA DO LANÇAMENTO, NÃO SE APLICA O DISPOSTO NO ART.150, §4º, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL EM RELAÇÃO À DECADÊNCIA. INCIDE, NESTA SITUAÇÃO, A REGRA GERAL ESTABELECIDADA PELO ART.173, INC.I, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, CONFORME A JURISPRUDÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (...).” TJMG – PROC. Nº 1.0024.05.692077-0/001 (1); RELATORA: DESEMBARGADORA MARIA ELZA; PUBL.30/03/2007”.

Naquela decisão, ao analisar exigência sobre serviço preparatório de comunicação não levado à tributação pelo ICMS (tributado pelo ISS), em que o contribuinte recolheu o saldo devedor mensal apurado, tal e qual a situação ora em análise, entenderam os ilustres julgadores que não havendo o pagamento sobre aquela parcela, não há que se falar em homologação, mas sim em lançamento de ofício, ensejando aplicação da norma do art.173, I, do CTN.

Na mesma toada, decidiu o Egrégio Superior Tribunal de Justiça ao apreciar o Recurso Especial n.182.241 - SP (1998/0052800-8), *in verbis*:

EMENTA TRIBUTÁRIO. ICMS. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. ARTS. 150, 4º, E 173, I, DO CTN.

1. NA HIPÓTESE EM QUE O RECOLHIMENTO DOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO OCORRE EM DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL, E, POR CONSEQUENTE, PROCEDE-SE AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO (CTN, ART. 149), O PRAZO DECADENCIAL DE 5 (CINCO) ANOS, NOS TERMOS DO ART. 173, I, DO CTN, TEM INÍCIO NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE ESSE LANÇAMENTO (DE OFÍCIO) PODERIA HAVER SIDO REALIZADO.

2. RECURSO ESPECIAL NÃO-PROVIDO.

VOTO

O EXMO. SR. MINISTRO JOAO OTÁVIO DE NORONHA:

A QUESTÃO POSTA NOS AUTOS DIZ RESPEITO À CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL NOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

O LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO OCORRE NAS HIPÓTESES EM QUE A LEGISLAÇÃO ATRIBUA AO SUJEITO PASSIVO O DEVER DE ANTECIPAR O PAGAMENTO DE TRIBUTO SEM A PRÉVIA ANÁLISE DA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA. NESTA MODALIDADE DE LANÇAMENTO, A APURAÇÃO DOS PRESSUPOSTOS FÁTICOS, DA BASE DE CÁLCULO E DO PAGAMENTO DA EXAÇÃO DEVERÁ SER EFETUADA PELO SUJEITO PASSIVO, PRÉVIA, AUTÔNOMA E INDEPENDENTEMENTE DE QUALQUER INICIATIVA DO FISCO.

MUITO BEM, EFETUADA PELO SUJEITO PASSIVO AS ATIVIDADES E CUMPRIDOS OS DEVERES QUE LHE FORAM IMPOSTOS PELA LEI, PRIMORDIALMENTE O PAGAMENTO DA EXAÇÃO, CABE AO FISCO APENAS HOMOLOGÁ-LOS, O QUE, POR CONSEGUINTE, RESULTA NA EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO NA FORMA DO ART. 156, VII, DO CTN ("ART. 156. EXTINGUEM O CRÉDITO TRIBUTÁRIO:(...) VII - O PAGAMENTO ANTECIPADO E A HOMOLOGAÇÃO DO LANÇAMENTO NOS TERMOS DO DISPOSTO NO ARTIGO 150 E SEUS 1º E 4º; "). DEVE SER FRISADO QUE ESSA HOMOLOGAÇÃO PODE SER EXPRESSA OU TÁCITA, ESTA OCORRE NA HIPÓTESE EM QUE O SUJEITO PASSIVO CUMPRIR FIELMENTE TODAS AS SUAS OBRIGAÇÕES, OU SEJA, SEM QUE HAJA MANIFESTAÇÃO EXPRESSA DO FISCO, BEM COMO DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO.

NA REALIDADE, A HOMOLOGAÇÃO DA ATIVIDADE DO CONTRIBUINTE, SEJA DO PAGAMENTO, SEJA DOS PROCEDIMENTOS DE APURAÇÃO DA MATERIALIDADE DO FATO GERADOR DA QUAL NÃO RESULTE TRIBUTO A PAGAR, QUALIFICA-SE APENAS COMO UM ATO DE FISCALIZAÇÃO DA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA, CUJA FINALIDADE É EXERCER O CONTROLE DE LEGALIDADE E CUMPRIMENTO DAS OBRIGAÇÕES PELO SUJEITO PASSIVO.

DIANTE DISSO, HÁ DE SE INDAGAR: COMO SE EMPREGA, EM TAIS ATIVIDADES, A DEFINIÇÃO DE LANÇAMENTO, SOBRETUDO, QUANDO ESTE SE CONCEITUA, A TEOR DO DISPOSTO NO ART. 142 DO CTN, COMO A APURAÇÃO DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL, DO MONTANTE DO TRIBUTO DEVIDO, DA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO E, SENDO O CASO, DA APLICAÇÃO DE PENALIDADE? ENTENDO QUE, EM CASOS COMO TAIS QUANDO A FUNÇÃO ADMINISTRATIVA CINGE-SE À HOMOLOGAÇÃO DE ATOS DO SUJEITO PASSIVO, INEXISTE A FIGURA TÍPICA DO LANÇAMENTO, O QUE OCORRE, NA VERDADE, É UM "ATO CONFIRMATIVO DA LEGALIDADE DO PAGAMENTO, COMO VALOR JURÍDICO DE QUITAÇÃO" (ALBERTO XAVIER, DO LANÇAMENTO NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO, EDITORA FORENSE, 3ª EDIÇÃO, PÁG. 87). (GRIFOU-SE)

Em decisão de 19/10/2010, o STJ voltou a se manifestar pela aplicabilidade do art.173, I, do CTN na hipótese da apuração do ICMS, como decidido no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.119.262-MG, com a seguinte ementa:

AGRG NO RECURSO ESPECIAL Nº1.119.262-MG

RELATOR: MINISTRO HUMBERTO MARTINS

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

AGRAVANTE: TELEMAR NORTE LESTE S/A

ADVOGADO: SACHA CALMON NAVARRO COELHO E OUTRO(S)

AGRAVADO: ESTADO DE MINAS GERAIS

PROCURADOR: GLEIDE LARA MEIRELLES SANTANA E OUTRO(S)

EMENTA – PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. DEDUÇÃO DE ICMS DOS INSUMOS. COMBUSTÍVEL E LUBRIFICANTE. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO. SÚMULA 7/STJ. SUCUMBÊNCIA RECÍPROCA. PROPORÇÃO A SER APURADA EM LIQUIDAÇÃO DA SENTENÇA.

SÚMULA 306/STJ. ICMS. CREDITAMENTO INDEVIDO DO IMPOSTO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DA REGRA PREVISTA NO ART.173, I, DO CTN.

A QUESTÃO QUE ENVOLVE A NATUREZA DE INSUMO DE COMBUSTÍVEIS CONSUMIDOS NA ATIVIDADE-FIM DA EMPRESA, PRESTADORA DE SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES E, BEM ASSIM, A INTERPRETAÇÃO DO ART.20 DA LEI COMPLEMENTAR N.87/96, QUANDO DIRIMIDA A PARTIR DE ARGUMENTOS DE NATUREZA EMINENTEMENTE FÁTICA, NÃO PODE SER REEXAMINADA POR ESTE TRIBUNAL ANTE O ÓBICE DA SÚMULA 7/STJ.

É SABIDO E CONSABIDO QUE ESTA CORTE, UMA VEZ RECONHECIDA A SUCUMBÊNCIA RECÍPROCA, TEM DEIXADO AO JUIZ DA EXECUÇÃO, EM LIQUIDAÇÃO DE SENTENÇA, QUE MENSURE A PROPORÇÃO DE ÊXITO DE CADA UMA DAS PARTES LITIGANTES. ESSE JUÍZO DE PROPORCIONALIDADE SOMENTE SERÁ POSSÍVEL SE A FIXAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DOS HONORÁRIOS OBSERVAR UM MESMO CRITÉRIO PARA AUTOR E RÉU.

A JURISPRUDÊNCIA DO STJ FIRMOU O ENTENDIMENTO NO SENTIDO DE QUE, HAVENDO CREDITAMENTO INDEVIDO DE ICMS, O PRAZO DECADENCIAL PARA QUE O FISCO EFETUE O LANÇAMENTO DE OFÍCIO É REGIDO PELO ART.173, I, DO CTN, CONTANDO-SE O PRAZO DE CINCO ANOS, A PARTIR DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE À OCORRÊNCIA DO FATO IMPONÍVEL, DONDE SE DESSUME A NÃO OCORRÊNCIA, IN CASU, DA DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO LANÇAR OS REFERIDOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS.

AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO.

ACÓRDÃO

VISTOS, RELATADOS E DISCUTIDOS OS AUTOS EM QUE SÃO PARTES AS ACIMA INDICADAS, ACORDAM OS

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

MINISTROS DA SEGUNDA TURMA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA: “A TURMA, POR UNANIMIDADE, NEGOU PROVIMENTO AO AGRAVO REGIMENTAL, NOS TERMOS DO VOTO DO SR. MINISTRO RELATOR.”

OS SRS. MINISTROS HERMAN BENJAMIN, MAURO CAMPBELL MARQUES E CASTRO MEIRA VOTARAM COM O SR. MINISTRO RELATOR.

IMPEDIDO O SR. MINISTRO CESAR ASFOR ROCHA.

BRASÍLIA (DF), 19 DE OUTUBRO DE 2010 (DATA DO JULGAMENTO)

A decisão ora destacada foi levada à apreciação do STJ em embargos de divergência, quando se proferiu a seguinte decisão:

AGRG NOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 1.119.262-MG (2011/0036985-1)

RELATOR: MINISTRO BENEDITO GONÇALVES

AGRAVANTE: ESTADO DE MINAS GERAIS

PROCURADORA: FABIOLA PINHEIRO LUDWIG

AGRAVADO: TELEMAR NORTE LESTE S/A

ADVOGADO: SACHA CALMON NAVARRO COELHO E OUTRO(S)

EMENTA: TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. ICMS. DECADÊNCIA. PRAZO PARA A CONSTITUIÇÃO DE DÉBITO PELA FAZENDA ESTADUAL. PAGAMENTO A MENOR EM DECORRÊNCIA DE SUPOSTO CREDITAMENTO INDEVIDO. APLICAÇÃO DO ART.150, §4º, DO CTN. MATÉRIA PACIFICADA EM SEDE DE RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA (RESP 973.733/SC).

AGRAVO REGIMENTAL CONTRA DECISÃO QUE DEU PROVIMENTO AOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA PELOS QUAIS A CONTRIBUINTE SUSCITA DISSENSO PRETORIANO ACERCA DA CONTAGEM DO LAPSO DECADENCIAL PARA O LANÇAMENTO DE OFÍCIO TENDENTE A COBRAR AS DIFERENÇAS DE CRÉDITO DE TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO PAGO A MENOR EM DECORRÊNCIA DE CREDITAMENTO INDEVIDO.

A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ, NO JULGAMENTO DO RESP 973.733/SC, REALIZADO NOS TERMOS DO ART. 543-C E SOB A RELATORIA DO MINISTRO LUIZ FUX, SEDIMENTOU O ENTENDIMENTO DE QUE O ART. 173, I, DO CTN SE APLICA AOS CASOS EM QUE A LEI NÃO PREVÊ O PAGAMENTO ANTECIPADO DA EXAÇÃO OU, QUANDO, A DESPEITO DDA PREVISÃO LEGAL, NÃO HÁ

O PAGAMENTO, SALVO NOS CASOS DE DOLO, FRAUDE E SIMULAÇÃO.

“ [...] OCORRENDO O PAGAMENTO ANTECIPADO POR PARTE DO CONTRIBUINTE, O PRAZO DECADENCIAL PARA O LANÇAMENTO DE EVENTUAIS DIFERENÇAS É DE CINCO ANOS A CONTAR DO FATO GERADOR, CONFORME ESTABELECE O §4º DO ART.150 DO CTN” (AGRG NOS ERESP. 216.758/SP, REL. MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA SEÇÃO, DJ 10.4.2006).

COM EFEITO, A JURISPRUDÊNCIA CONSOLIDADA POR ESTA CORTE DIRIME A QUESTÃO JURÍDICA APRESENTADA A PARTIR DA EXISTÊNCIA, OU NÃO, DE PAGAMENTO ANTECIPADO POR PARTE DO CONTRIBUINTE. PARA ESSA FINALIDADE, SALVO OS CASOS DE DOLO, FRAUDE E SIMULAÇÃO, DESPICIENDO SE MOSTRA INDAGAR A RAZÃO PELA QUAL O CONTRIBUINTE NÃO REALIZOU O PAGAMENTO INTEGRAL DO TRIBUTO.

A DEDUÇÃO AQUI CONSIDERADA (CREDITAMENTO INDEVIDO) NADA MAIS É DO QUE UM CRÉDITO UTILIZADO PELO CONTRIBUINTE DECORRENTE DA ESCRITURAÇÃO DO TRIBUTO APURADO EM DETERMINADO PERÍODO (PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE), QUE VEIO A SER RECUSADA (GLOSADA) PELA ADMINISTRAÇÃO. SE ESSE CRÉDITO ABARCASSE TODO O DÉBITO TRIBUTÁRIO A PONTO DE DISPENSAR QUALQUER PAGAMENTO, AÍ SIM, ESTAR-SE-IA, COMO VISTO, DIANTE DE UMA SITUAÇÃO EXCLUDENTE DA APLICAÇÃO DO ART.150, §4º, DO CTN.

NA ESPÉCIE, O ACÓRDÃO QUE JULGOU O RECURSO ESPECIAL FOI CLARO AO CONSIGNAR QUE HOVE PAGAMENTO A MENOR DE DÉBITO TRIBUTÁRIO EM DECORRÊNCIA DE CREDITAMENTO INDEVIDO. DESSA FORMA, DEVE-SE OBSERVAR O DISPOSTO NO ART.150, §4º, DO CTN.

AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.

Portanto, dessa forma, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo ao período anterior a 22/06/12, deve levar em consideração o disposto no art.150, §4º, do CTN.

Embora a maioria dos Conselheiros, considere que a atitude do Fisco que revela a quebra de sua inércia em lançar o crédito tributário se refira à intimação do Auto de Infração, entendo que deva se referir a data anterior, isto é, a data de intimação do Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF), tendo em vista a prerrogativa fiscal permitida pelo parágrafo único do art.173 do CTN.

Com o escopo de robustecer a convicção desse Conselheiro, reputo válida a citação de excerto da festejada obra do insigne tributarista **Eduardo Sabbag**, o qual em seu *Manual de Direito Tributário*, assim se posiciona sobre a temática, *in verbis*:

“(…) **No lançamento por homologação, há uma típica antecipação de pagamento**, permitindo-se ao Fisco conferir sua exatidão em um prazo decadencial de cinco anos, contados a partir do fato impositivo. O transcurso *in albis* do quinquênio decadencial, sem que se faça um conferência expressa, provocará o *procedimento homologatório tácito*, segundo o qual perde a Administração Pública o direito de lançar, de modo suplementar, uma eventual diferença.

Com efeito, conforme assevera José Jayme de Macêdo Oliveira, “transcorrido dito lustro, sem a manifestação da Fazenda Pública, verifica-se a chamada homologação tácita, perdendo aquela, pelo fenômeno da decadência, o direito de exigir possíveis diferenças.”

Lembre-se, a propósito, que no caso do ICMS, apesar de o contribuinte apresentar a Declaração (GIA) no mês seguinte, a contagem da decadência tem início a partir da data do fato gerador (por exemplo, a data da saída da mercadoria com a emissão da nota fiscal). Se se tratar do IR, a data da entrega da declaração de rendimento é irrelevante, porque a contagem será a do fato gerador, que neste imposto se dá no dia 31 de dezembro.

Ad argumentandum, a expressão “homologação tácita do lançamento” é adotada pelo CTN (§4º), não obstante sabermos que, até então, na relação jurídico-tributária (*vide* Apêndice), não existe lançamento algum. Tal raciocínio leva estudiosos a afirmarem que, no lançamento por homologação, inexistente a decadência, em si, mas sim, a *decadência do direito de a Fazenda exigir, por meio do lançamento de ofício (art.149, V), o resíduo tributário, relativo à incompleta antecipação de pagamento*.

É importante ressaltar que o intitulado lançamento por homologação traduz-se em “procedimento não impositivo” – uma expressão utilizada por Zelmo Denari -, pois a iniciativa constitutiva do crédito não é da Administração, mas do contribuinte, que, por sua conta e risco, declara ao Fisco o montante das operações tributáveis e efetiva o cálculo do imposto devido. Daí se falar em “*débito declarado*” em contraposição à expressão “*débito apurado*” – refere-se àquele débito constituído por iniciativa do Fisco, mediante procedimento impositivo.

(…) Com a devida vênua, pensamos que o raciocínio, não obstante louvável e, até mesmo, largamente exitoso na órbita administrativa federal, choca-se com a visão do STJ, que possui precedentes nos quais afirma a aplicabilidade do art.150, §4º, do CTN apenas

às hipóteses em que o sujeito passivo **apura, declara e paga** alguma quantia, enquanto o lançamento de ofício (art.173, I) a ser feito pela Fazenda serve para exigência de uma diferença decorrente de eventual equívoco verificado na apuração feita pelo contribuinte.” (sem destaques no original)

Por essas razões jurídicas, julgo pela procedência parcial do lançamento, pois, as exigências fiscais, atinentes ao período anterior ao dia 22/06/12 (data de intimação do AIAF), estão extintas pela decadência do direito da Fazenda Pública Estadual lançar o crédito tributário recolhido a menor.

No que tange à exclusão dos seguintes produtos: “correia transportadora, produtos utilizados na moagem, produtos utilizados no filtro de manga, bomba 3G7610CAT, bucha desmontagem, longarina e facas Haver e Boecker”, considero-os produtos intermediários que integram o processo produtivo da Autuada, ao revés de produtos alheios à atividade do estabelecimento ou produtos de uso e consumo, os quais só poderiam ser creditados no ICMS, a partir do ano de 2020, conforme as razões a seguir discriminadas.

Primeiramente, o aproveitamento do crédito para a compensação na base de cálculo do imposto devido no ICMS está previsto no art.19 (crédito físico) e no art.20 (crédito financeiro) da LC nº 87/96, sendo que o §1º do art.20 prevê a exclusão do creditamento da entrada de bens alheios à atividade do estabelecimento.

Desse modo, enquanto o art.155, §2º, I, da CF/88 prevê, expressamente, o princípio da não-cumulatividade do ICMS para os créditos físicos, isto é, aqueles decorrentes da aquisição de bens que estejam relacionados direta ou indiretamente ao processo produtivo da empresa e se consumem ou se integram ao produto final, na condição de elemento indispensável à sua composição. Assim o é, pois, os produtos agregariam algo ou o transformariam, antes de circular juridicamente para o estabelecimento adquirente.

Nada obstante, ainda que o crédito financeiro esteja fora do princípio da não-cumulatividade do ICMS, ele constitui benefício ou favor fiscal instituído pela legislação infraconstitucional, qual seja o art.20 da LC nº 87/96 e o art.66 do RICMS/02, logo, inquestionável é que a empresa pode proceder à escrituração contábil de seus custos financeiros, oriundos das suas operações de entrada de produtos, desde que sejam observados os critérios e as restrições impostas pela legislação tributária vigente.

No âmbito do STF, a **ADI 2.325-DF-MC** declarou-se a constitucionalidade do uso do crédito financeiro, no ICMS, para a fixação do imposto devido, dentro da cadeia de créditos e débitos fiscais da conta gráfica empresarial, porquanto a sua normatização irradiaria da LC nº 87/96, como benefício ou favor fiscal, e, não, da CF/88, que contempla apenas o crédito físico do ICMS, nos moldes do princípio da não-cumulatividade do ICMS.

Já a decisão do STF no **AgRg em RE 635.209** (publ. 15/05/12), muitas vezes, invocada pela Fiscalização Fazendária, como prova do entendimento de que a não-cumulatividade do ICMS se vincularia tão somente ao crédito físico, uma vez que o crédito financeiro não estaria contemplado em nosso ordenamento jurídico e se associaria ao antigo IVA (Imposto sobre o Valor Agregado).

Data maxima venia, essa interpretação jurídica, dada à decisão do STF pelo Fisco, não merece vingar, porquanto, ainda que se ignorasse sua contradição com a interpretação dada na **ADI 2.325-DF-MC**, o crivo estreito de cognição do Recurso Extraordinário se cinge à afronta de dispositivos constitucionais e à interpretação de normas constitucionais, não podendo, pois, examinar o quadro fático-probatório dos autos ou até mesmo a legislação infraconstitucional, salvo incursões mediatas e correlatas ao exame das normas constitucionais.

Nesta esteira, não se prescinde a transcrição da ementa do **AgRg em RE 635.209** do STF, antes de se tecer as ponderações que devem ser dadas ao referido aresto, *in litteris*:

“EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS. BENEFÍCIO FISCAL. CRÉDITO PRESUMIDO.

1. O TRIBUNAL DE ORIGEM CONCLUIU QUE ENERGIA ELÉTRICA E COMBUSTÍVEIS NÃO SE EQUIPARAM A INSUMO OU MATÉRIA-PRIMA QUE SE INCORPORA NA MERCADORIA INDUSTRIALIZADA. CONCLUSÃO DIVERSA DEMANDARIA O PRÉVIO EXAME DA LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL E DO QUADRO FÁTICO-PROBATÓRIO, O QUE É VEDADO NA VIA ESTREITA DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO (SÚMULAS 279 E 636/STF).

2. O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL CONCLUIU QUE NÃO HÁ DIREITO CONSTITUCIONAL ASSEGURADO AO CREDITAMENTO DE VALORES RELATIVOS À AQUISIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA, BENS OU MERCADORIAS DE USO E CONSUMO OU AQUELES DESTINADOS À INTEGRAÇÃO AO ATIVO FIXO, MESMO QUE INTERMEDIÁRIOS, QUE NÃO SE INTEGREM DIRETAMENTE À MERCADORIA CIRCULADA OU AO SERVIÇO PRESTADO (CRÉDITO FÍSICO). TRATA-SE DE BENEFÍCIO FISCAL CUJA APLICABILIDADE DEPENDE DA EXISTÊNCIA DE LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL NESSE SENTIDO.(...). (GRIFOU-SE)

Ora, o entendimento do STF, quanto à análise da classificação dos produtos, como intermediários, de uso e consumo ou alheios à atividade do estabelecimento, estava prejudicada pelo crivo estreito do recurso extraordinário, logo, toda a fundamentação seguinte estava jungida ao entendimento do tribunal de origem.

Por conseguinte, o cotejo *incidenter tantum* do STF se adstringe exclusivamente à matéria constitucional, ou seja, ao crédito físico do ICMS, o qual se vincula ao princípio da não-cumulatividade, sendo, pois, vedado o debate das questões alusivas ao crédito financeiro, que foi previsto como favor fiscal, apenas em legislação

infraconstitucional. Destarte, torna-se perceptível, que a interpretação usual dada pelo Fisco é equivocada.

Além disso, a interpretação fiscal corriqueira do art.70, XI, do RICMS/02 para corroborar a sua tese jurídica de inexistência de contemplação do crédito financeiro no ordenamento jurídico-tributário vigente não merece prosperar, porquanto, a vedação ao crédito do ICMS para “**operação posterior com a mesma mercadoria** ou com outra dela resultante, **que não deva ocorrer, por qualquer motivo**”, está atrelada ao cancelamento da transferência da mercadoria, outrora destinada à circulação em operação subsequente, mas que foi recebida pelo estabelecimento intermediário, como destinatário final do produto, por algum motivo.

Ante o esboço da linha interpretativa fiscal, a vedação de crédito do ICMS para mercadoria que não circulou, segundo o conceito de crédito físico, não faz sentido, até porque esse preceito legal não se refere à transformação ou à integração de produto na mercadoria alterada, que passa a circular.

Feitas essas considerações preliminares, é possível se encetar a linha de raciocínio da exclusão das exigências fiscais derivadas da glosa dos créditos apropriados pela Autuada pertinentes aos seguintes produtos classificados, como produtos intermediários, salvo melhor juízo: “correia transportadora, produtos utilizados na moagem, produtos utilizados no filtro de manga, bomba 3G7610CAT, bucha desmontagem, longarina e facas Haver e Boecker”.

Sob uma interpretação histórica do crédito financeiro do ICMS, o **antigo Convênio ICMS nº 66/88**, que regulava as normas gerais do ICMS e que foi recepcionada pela Constituição Federal com o *status* de lei complementar, dispunha que os insumos de produção podiam ser creditados, desde que: a) fossem consumidos no processo industrial e; b) integrassem o produto final na condição de elemento indispensável à sua composição.

Nada obstante, com o advento da **LC nº 87/96**, que revogou o Convênio nº 66/88, o crédito financeiro foi ampliado para possibilitar a sua compensação, com o imposto anteriormente cobrado, nas operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, isto é, permite-se a dedução dos custos financeiros da operação de aquisição de bens aplicados na linha de produção. É essa a regra geral.

Contudo, o legislador infraconstitucional ressaltou que esse conceito de crédito financeiro compensável, **inclusive** abrange os produtos de uso e consumo e os destinados ao ativo permanente do estabelecimento empresarial.

Pela regra geral, isto significa que o conceito é amplo e que os produtos de uso e consumo, além dos bens destinados ao ativo permanente, são apenas elementos contidos nesse conjunto continente.

O próprio rol exaustivo do art.66 do RICMS almeja traçar os contornos desse conjunto continente do crédito financeiro, trazido pelo conceito fluido do proêmio do art.20 da LC nº 87/96.

Ante essa lógica interpretativa, o inciso V do art.66 do RICMS/02 reza ser possível o abatimento de crédito de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, para emprego direto no processo produtivo, de extração, de geração ou industrialização.

Noutro giro, o §5º do art.20 da LC n. 87/96 estabeleceu restrições à possibilidade de compensação do crédito financeiro do ICMS para os bens destinados ao ativo permanente, à proporção de 1/48 do valor do bem, em prestações mensais, sendo que ao final do 48º mês, eventual saldo remanescente do crédito é cancelado. Da mesma forma, o art.33, inciso I, da LC nº 87/96 também restringiu o gozo do crédito dos bens de uso e consumo do estabelecimento para a data futura de 01/01/20.

Lado outro, em regra especial e exceptiva, o §1º do art.20 da LC nº 87/96 excluiu os créditos financeiros decorrentes de operação anterior isenta ou não-tributada e aquelas que se refiram a mercadorias alheias à atividade do estabelecimento.

Neste diapasão, o art.70 do RICMS/02 regularia tudo o que não pode ser creditado, segundo a ideia de crédito financeiro, repetindo as hipóteses do §1º do art.20 da LC nº 87/96 e reiterando a exclusão dos bens de uso e consumo do estabelecimento até o ano de 2020, além de outras hipóteses atreladas à irregularidade e inidoneidade de escrituração do crédito ou de emissão de documentos fiscais, dentre outras atinentes aos requisitos formais do uso do crédito financeiro do ICMS.

Em seguida, houve uma miscelânea de instruções normativas, que se sucederam no tempo, as quais visavam interpretar e especificar o conceito de “produto intermediário”, para fins de apropriação do crédito de ICMS pelo estabelecimento contribuinte.

Cabe, aqui, uma análise mais detida de quais as instruções normativas aplicáveis *in casu* e quais devem ser afastadas, devido à sua impertinência ou à sua perda de objeto.

No tocante à **IN SLT nº 01/86**, que cuida de interpretar e especificar o que seria “**produto intermediário**” para fins de apropriação do crédito e sua consequente compensação na conta gráfica do contribuinte, ela traz conceito restrito, pois somente os produtos consumidos imediata e integralmente no processo produtivo do estabelecimento empresarial ou que se integrassem ao produto final é que não se enquadrariam, como “bem alheio à atividade do estabelecimento”.

Adicionalmente, em seu inciso IV, a referida instrução normativa exclui do conceito de “**produto intermediário**”, as partes e peças de máquina, aparelho ou equipamento que não tenham identidade própria, fora do bem que compõem, logo, são tratados como meros componentes de manutenção de um produto intermediário individualizado.

Já no inciso V da IN SLT nº 01/86, há inclusão no conceito de “**produto intermediário**”, quanto aos componentes desgastáveis de atuação sobre o produto final, que integram máquina, aparelho ou equipamento, com atuação particularizada e que exija substituição periódica, em razão da sua inutilização ou exaurimento.

Nada obstante, esse tipo de enfoque do produto intermediário se vinculava a uma ótica restritiva de se admitir apenas a apropriação do crédito físico pelo contribuinte, que vigia na época em que o Decreto Lei nº 406/68 e o subsequente Convênio ICMS nº 66/88, regulavam as normas gerais de tributação do ICMS contemplado na Constituição Federal de 1967.

Com a revogação explícita do Convênio ICMS nº 66/88 pela Lei Complementar nº 87/96, houve uma quebra de paradigma de apropriação do crédito físico, segundo o princípio constitucional da não-cumulatividade, para se abarcar as hipóteses de compensação dos custos financeiros das operações de entrada de bens representativos de insumos de produção, como um viés de favor fiscal infraconstitucional e que se consubstancia na ideia de “crédito financeiro”.

Ex nihilo, nihil oritur, isto é, “do nada, nada surge”, portanto, norma interpretativa de norma revogada se encontra, tacitamente, revogada à semelhança, uma vez que o acessório segue o principal. Assim sendo, em virtude da perda de objeto da **IN SLT nº 01/86**, entendo que a concepção de “**produto intermediário**” resta regulada tão somente pelo art.66, inciso V, alínea *b*, do RICMS/02.

Inerente a essa linha de raciocínio, o “**produto intermediário**” é tão somente “aquele empregado diretamente no processo produtivo de extração, industrialização, geração ou comunicação, sem se prescindir de que sejam consumidos ou integrados ao produto final, na condição de elemento indispensável à sua composição”, *ex vi* do art.66, inciso V, alínea *b*, do RICMS/02.

Assim sendo, qualquer inferência sobre as partes e peças que compõem a máquina, o aparelho ou o equipamento diretamente aplicado na linha de produção do estabelecimento não se fazem *per se stante*, mas associadas ao bem que se integram como um todo.

Com o desiderato de tornar mais palatável a explanação *supra*, exemplifico que, segundo a IN SLT nº 01/86, a “carenagem do britador” seria parte que não geraria crédito de ICMS, enquanto a “mandíbula do britador” seria parte que geraria crédito de ICMS.

Em contraponto, consoante o exame único do art.66, inciso V, alínea *b*, do RICMS/02, todas as partes e peças, que integram o “britador”, gerariam crédito de ICMS, pois, não haveria uma classificação individualizada dos componentes de uma máquina, aparelho ou equipamento, senão do próprio todo, no qual irão se inserir.

Esse o motivo pelo qual se excluem as exigências fiscais relativas à “produtos utilizados na moagem, produtos utilizados no filtro de manga, bucha desmontagem e longarina”.

Se o maquinário do estabelecimento empresarial utilizado na moagem do cimento, integra a atividade principal de industrialização da Autuada, pois, atua sobre a matéria-prima até a sua redução à um pó mais fino, segundo as especificações granulométricas exigidas para o produto posto à comercialização, as partes, as peças e os componentes dele também devem ser classificados, como “produtos intermediários”, sob a ótica do art.66, inciso V, alínea *b*, do RICMS/02.

Já os produtos utilizados no filtro de manga, têm a função de reter o pó mais grosso do cimento, o qual tem que ser redirecionado à uma nova moagem, de modo a se obter um pó mais fino, segundo as especificações comerciais do produto final, logo, inegável é o fato de que integra o beneficiamento da matéria-prima e se classifica como produto intermediário.

Lado outro, as buchas de desmontagem são peças conectoras da rosca transportadora, a qual tem a função de recolher o pó de cimento que é recuperado pelo eletrofiltro do forno 1, de modo a ser reinserido ou reaproveitado na linha industrial, logo, resta demonstrada a sua classificação, como “produto intermediário”.

Por fim, as longarinas são, na verdade, placas guias de material para o britador, portanto, segundo o que já foi argumentado, acerca das partes e peças do produto serem analisadas dentro da peça única que compõem e não de forma isolada, torna-se perceptível que o britador é maquinário classificado como “produto intermediário”, dentro do processo produtivo principal da autuada.

Noutro ponto, no que tange à “**correia transportadora**”, ela desenvolve a função específica e essencial de transportar a matéria-prima, dentro da linha industrial da Autuada, logo, mesmo as correias integradas às balanças de pesagem, têm a função de limitar a quantidade de matéria-prima adicionada ao moinho de bolas, de forma a não danificar o moinho ou de não impedir a continuidade do processo de beneficiamento industrial da matéria-prima. A meu ver, o transporte da matéria-prima é responsável por interligar as suas fases de beneficiamento, além de ser imprescindível à linha industrial da empresa, pois foi concebida para a produção em larga escala.

Tanto isso é verdade, que é possível se aplicar a interpretação jurídica dada para o que se entende por “produto intermediário” para as atividades de extração mineral, a qual estava prevista na IN SLT 01/01, vigente à época da autuação fiscal, bem como nas que lhe sucederam, isto é, a IN SUTRI 04/13 e IN SUTRI 01/14.

Como se pode notar, o art.3º da IN SUTRI 01/14, por exemplo, informa que: “para fins de definição do produto intermediário, entende-se como processo produtivo de extração mineral aquele compreendido entre a fase de desmonte da rocha ou remoção de estéril até a fase de estocagem, inclusive a movimentação do produto mineral do local de extração até o de seu beneficiamento mineral ou estocagem”, portanto, fica claro que o produto da “correia transportadora” integra o processo industrial da Autuada e deve ser classificado como “produto intermediário”, engendrando, pois, direito ao crédito escritural do ICMS.

No que tange à “**bomba 3G7610CAT**”, esse produto promove a impulsão de fluido para equipamento móvel integrado à linha industrial da Autuada, logo, segundo a linha interpretativa de enfoque do bem como um todo, esse produto deve ser enquadrado como “produto intermediário”.

Ao final, os produtos referentes às “facas Haver e Boecker”, cuidam-se de lâminas que são utilizadas para cortar as embalagens do cimento produzido, logo, segundo a linha interpretativa de enfoque do bem como um todo, a função de se separar as embalagens e de permitir o fechamento da passagem do cimento para dentro do

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

saco, evita o excesso de material carregado em uma embalagem, de modo a não se ultrapassar o seu limite de tolerância e, de conseguinte, rasgar o saco de cimento.

Tendo em vista que o art.66, inciso V, alínea *a*, do RICMS/02 permite o abatimento do crédito escritural do ICMS e dispõe, especificamente, que: “incluem-se na embalagem todos os elementos que (...) lhe assegurem a resistência”, fica claro que os produtos *supra* mencionados têm o papel de impedir a danificação da própria embalagem de cimento, devido ao excesso de peso do seu conteúdo, o que ocorreria, acaso se prescindisse de sua atuação na linha industrial.

Diante do exposto, julgo parcialmente procedente o lançamento, pelo reconhecimento parcial da decadência do direito da Fazenda Pública formalizar o crédito tributário para os fatos geradores ocorridos anteriores a 22/06/12, bem como para excluir as exigências fiscais relativas aos itens: “correia transportadora, produtos utilizados na moagem, produtos utilizados no filtro de manga, bomba 3G7610CAT, bucha desmontagem, longarina e facas Haver e Boecker”, pelos fatos e fundamentos jurídicos expendidos no corpo desse voto.

Sala das Sessões, 28 de novembro de 2017.

Erick de Paula Carmo
Conselheiro