



DECRETO Nº 47.119/2016 RESTRINGE A APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS DE ICMS SOBRE PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS EM MINAS GERAIS

Sistema de Informação William Freire Advogados Associados

Diário Tributário

Foi publicado, no dia 30.12.2016, o Decreto nº 47.119, que altera o disposto no Regulamento de ICMS/MG, para restringir a possibilidade de aproveitamento de créditos do imposto estadual relativos à aquisição de determinados produtos intermediários.

Foi incluída expressa vedação à apropriação de créditos pela *“entrada de partes e peças de máquinas e equipamentos, que não se caracterizam como bens do ativo imobilizado, ainda que desenvolvam atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção, em contato físico com o produto resultante de qualquer processo produtivo.”*

Além disso, o Decreto também incluiu o § 22 ao artigo 66, da Parte Geral do RICMS/MG, que dispõe que não se compreende no conceito de consumo a que se refere a alínea *b* do inciso V, do *caput*, para fins de crédito sobre produtos intermediários, *“o desgaste de partes e peças de máquinas, aparelhos e equipamentos.”*

O art. 66, V, *b*, da Parte Geral do RICMS/MG dispõe que dão direito a crédito de ICMS a matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, para emprego diretamente no processo de *produção, extração, industrialização, geração ou comunicação*, sendo compreendidos entre as matérias-primas e os produtos intermediários aqueles bens que sejam consumidos ou que integrem o produto final, na condição de elemento indispensável à sua composição.

Os efeitos do novo Decreto serão produzidos a partir de 1º de abril de 2017.

O Decreto nº 47.119/2016 acabou por revogar, ainda que tacitamente, o disposto no inciso V, da IN SLT nº 01/1986, que trata do conceito de produto intermediário para efeito de crédito do imposto, em Minas Gerais.

O referido dispositivo (inciso V), tacitamente revogado, determina que, preenchidos os requisitos dos seus incisos I e II (consumo *imediate* e *integral*), serão considerados 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.

Isto é: justamente o conceito que foi objeto da restrição aqui mencionada.



Importante registrar que o Decreto nº 47.119/2016 não vedou a apropriação de créditos de ICMS em relação a todos os produtos intermediários, mas criou limitações significativas em relação às partes e peças de máquinas e equipamentos. Ou seja, permanece válido o crédito sobre produtos intermediários *stricto sensu*, que não constituem peças e partes de máquinas e equipamentos não classificados no ativo imobilizado.

As alterações podem ser divididas em duas partes:

- i) Vedação à apropriação de créditos de ICMS em relação à aquisição de partes e peças de máquinas e equipamentos, **que não se caracterizam como bens do ativo imobilizado, ainda que desenvolvam atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção**, em contato físico com o produto resultante de qualquer processo produtivo (art. 70, XVII, RICMS/MG);
- ii) Não considerar como consumo, para fins de produto intermediário, o **desgaste** de partes e peças de máquina, aparelho ou equipamento (art. 66, § 22, RICMS/MG).

Quanto ao primeiro ponto, deve-se observar que **os produtos que integrem o ativo imobilizado da pessoa jurídica**, por serem utilizados em prazo superior a 12 meses, **não estão abrangidos pelo disposto no Decreto**. Aliás, atualmente é possível apropriar crédito sobre partes e peças de máquinas e equipamentos classificados no ativo imobilizado, que resultem no aumento da vida útil do bem, conforme § 6º, do art. 66, da Parte Geral do RICMS/MG, observados os mesmos critérios autorizadores do crédito sobre esta espécie de ativo, notadamente a apuração em 1/48.

Este primeiro ponto do Decreto, ao revogar tacitamente o inciso V, da IN SLT nº 01/1986, viola frontalmente o núcleo da não cumulatividade, assegurado pela Constituição.

O Supremo Tribunal Federal, na Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.325/DF, sobre a natureza do crédito de ICMS, posicionou-se no sentido de referendar o tradicional entendimento de que o núcleo da não cumulatividade assegurado pela Constituição consiste no crédito **físico** do imposto. É o que se vê de forma clara no voto do Min. Relator Carlos Velloso:

“A cláusula constitucional mencionada, está-se a ver, não adota o crédito financeiro, mas o crédito físico.”

É sabido que, tratando-se de aquisição de *insumos*, que são subdivididos em matéria-prima, **produtos intermediários** e material de embalagem, estar-se-á diante da tomada de crédito **físico** de ICMS. Portanto, o crédito do imposto sobre produtos intermediários decorre do próprio núcleo essencial da não cumulatividade do imposto, assegurado pela Constituição, não podendo ser restringido por mero Decreto Estadual.

Diante desse entendimento, é possível concluir que o Decreto nº 47.119/2016 pode ser questionado judicialmente, dada a violação à sistemática não cumulativa do ICMS, ao restringir a tomada de crédito físico do tributo estadual em relação à aquisição de produtos intermediários.

O entendimento consolidado no âmbito do STF, no tocante à dicção constitucional do crédito



físico de ICMS, pode ser alterado com o julgamento do mérito da ADI nº 2.325/DF, bem como pelo julgamento do RE nº 662.976/RS, cuja repercussão geral foi reconhecida. Mas, ainda que alterado, eventual novo entendimento consagraria o crédito financeiro do imposto, o que somente beneficiaria os contribuintes e provaria, de forma ainda mais robusta, a inconstitucionalidade do Decreto nº 47.119/2016.

Ademais, o STJ possui entendimento pacífico no sentido de que a Lei Kandir, em seu art. 20, § 1º, determina a possibilidade ampliativa de tomar créditos de ICMS, observadas as vedações previstas em seu § 3º. O Convênio ICM nº 66/1988, que vigorou até a Lei Kandir, vedava o crédito do imposto sobre produtos e mercadorias que não fossem consumidos no processo industrial ou não integrassem o produto final na condição de elemento indispensável à sua composição. Com isso, distinguiu-se matérias-primas (integráveis ao produto final) de produtos intermediários (consumidos no processo industrial).

As definições de matéria-prima e produto intermediário não foram realizadas pela Lei Kandir (LC nº 87/1996). Criou-se a categoria dos bens de uso e consumo, cujo crédito vem sendo postergado, permitindo-se a apropriação de créditos de ICMS sobre quaisquer bens e mercadorias que não sejam alheios ao processo produtivo, nos termos e condições daquela lei.

Daí que, para o STJ, a Lei Kandir representou uma **ampliação** no espectro do direito creditório relativo a produtos intermediários. Aquela Eg. Corte vem condicionando o exercício desse direito apenas à comprovação de que os produtos intermediários são utilizados para a consecução das atividades que constituem o objeto social da pessoa jurídica:

“TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ICMS. CREDITAMENTO. PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS UTILIZADOS NO PROCESSO PRODUTIVO. POSSIBILIDADE. ART. 20, § 1º, DA LC 87/96.

1. O Superior Tribunal de Justiça consolidou sua jurisprudência no sentido de que, na vigência do Convênio ICMS 66/88, o produto intermediário para fins de creditamento exigia prova de que ele foi consumido imediata e integralmente no processo produtivo ou compusesse o produto novo. Precedentes: AgRg no Ag 929.077/SP, Rel.

Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 12/09/2008; REsp 850.362/MG, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJ 02/03/2007.

2. A Lei Complementar 87/96, entretanto, ampliou as hipóteses de creditamento, condicionando o aproveitamento dos créditos relativos à aquisição de produtos intermediários apenas à comprovação de eles são utilizados para a consecução das atividades que constituem o objeto social do estabelecimento empresarial. *Precedentes: REsp 1.090.156/SC, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 20/08/2010; REsp 1.175.166/MG, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 26/03/2010; REsp 889.414/RJ, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJe 14/05/2008*

3. Agravo regimental não provido.”

(AgRg no AREsp 142.263/MG, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/02/2013, DJe 26/02/2013) – (grifou-se).



Também é digno de nota o REsp nº 889.414/RJ, Relator Min. Luiz Fux, DJe 14.05.2008: o contribuinte pleiteava créditos sobre partes e peças integrantes de seus tratores e guindastes, que sofriam desgastes com a utilização contínua. Sob o enfoque do Convênio ICM nº 66/1988, entendeu-se que estaria vedado o crédito, mas fez-se ressalva no sentido de que, **se a aquisição ocorresse na vigência da Lei Kandir, haveria pleno direito ao crédito.**

Dessa forma, além de inconstitucional, o Decreto nº 47.119/2016 é ilegal, por violar o disposto no art. 20, § 1º, da Lei Kandir, ao restringir a apropriação de créditos em relação às aquisições de produtos intermediários, extrapolando as limitações previstas na legislação de regência.

Por se tratar de assunto amplo, com incontável número de produtos e bens relacionados às pessoas jurídicas de todas as atividades econômicas no Estado de Minas Gerais, é necessária uma análise individualizada das peças e partes de máquinas e equipamentos, levando-se em consideração a sua forma de contabilização (ativo imobilizado, ativo circulante ou despesa), bem como sua relevância e atuação particularizada no processo produtivo.

A esse respeito, observa-se na jurisprudência, inclusive em casos envolvendo o IPI (hipótese clássica de crédito físico, portanto aplicável ao ICMS), que a moldura fática é condição que determina o resultado dos julgamentos da validade de créditos sobre produtos intermediários – notadamente a classificação de partes e peças como ativo imobilizado ou não, dado o prazo de 12 meses, que é requisito referido de forma expressa pelo novo Decreto mineiro.

No REsp nº 1.075.508/SC, Relator Min. Luiz Fux, julgado no regime de recursos repetitivos, o STJ decidiu que bens consumidos no processo de industrialização, mas que, sendo componentes do maquinário, **classificados no ativo imobilizado**, não são produtos intermediários e não legitimam apropriação de créditos do IPI.

Daí que, se não houver a classificação do bem no ativo imobilizado, **e sendo este consumido de forma integral, ainda que lentamente, diretamente no processo produtivo**, haverá a caracterização de **produto intermediário**, consoante conceito do Parecer Normativo CST nº 65/1979, que vem sendo adotado até hoje pelo STJ e também pelo CARF. A propósito, o antigo Tribunal Federal de Recursos ora invalidou (AC. nº 62.840/SP, DJ 21.10.1982) e ora validou (REO. nº 59.442/SP, DJ 01.07.1981) o crédito de IPI sobre produtos intermediários (no caso, telas e feltros utilizados em máquinas), a depender da situação fática das indústrias de papel: **se classificado no ativo imobilizado, não há crédito; do contrário, há.**

No âmbito do STF, analisou-se o caso dos materiais refratários que revestem altos fornos da siderurgia, cujo crédito de IPI era expressamente negado pelo Parecer Normativo CST nº 181/1974, à luz do RIPI/1972. A Primeira Turma da Corte Maior, no RE nº 90.205/RS, Relator Min. Soares Muñoz, DJ 23.03.1979, **concluiu que os refratários seriam produtos intermediários**, validando o crédito a despeito da regulação vigente, por se desgastarem diretamente na produção siderúrgica.

Este conceito de produto intermediário, que abarca partes e peças de máquinas e equipamentos não classificados no ativo imobilizado, desde que consumidos diretamente no processo produtivo, sempre foi reconhecido pelo próprio Conselho de Contribuintes de Minas Gerais, com base na IN SLT nº 01/1986. Como exemplo, o Acórdão nº 4.005/13, da Câmara Especial, DJe 23.3.2013:



“Porém, parte dos produtos mencionados no Anexo 3 classificam-se, de fato, **como partes e peças**, mas aplica-se a ela, o disposto **no item V da IN nº 01/86**, a saber:

[...]

Assim, correto **se faz considerar como produto intermediário os seguintes materiais:**

- polímeros (reagente químico) utilizados na Usina de Flotação;
- coroa de botões, coroa componente e punho componente para perfuratriz, utilizada na perfuração de rocha;
- grade componente da peneira de separação de minério.” – (grifou-se).

Já o segundo ponto do novo Decreto, ao não considerar como consumo, para fins de produto intermediário, o mero **desgaste** de partes e peças de máquina, aparelho ou equipamento (art. 66, § 22, Parte Geral, do RICMS/MG), **em nada inovou**: a própria IN SLT nº 01/1986, na parte não revogada, determina que, além do desgaste (consumo integral), há que se verificar a participação do bem na linha de produção (consumo imediato), para que reste caracterizado o direito ao crédito sobre produtos intermediários. Ou seja: ou o novo § 22 é **inconstitucional e ilegal**, nos termos demonstrados acima, ou é **inútil**, por repetir a IN SLT nº 01/1986, na parte não revogada.

Ante o exposto, o Decreto nº 47.119/2016 é passível de questionamento judicial, por violar o núcleo rígido da não cumulatividade do ICMS assegurado pela Constituição, e por violar o disposto no art. 20, § 1º, da Lei Kandir. Isso legitima o ajuizamento de medida judicial para resguardar o direito dos contribuintes a manter a sistemática de apropriação de créditos de ICMS prevista antes da publicação do referido Decreto.

A equipe tributária do William Freire Advogados Associados está à disposição para prestar quaisquer esclarecimentos sobre o assunto.

Paulo Honório de Castro Júnior e Rodrigo H. Pires