

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.074/13/3ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000186088-07  
Impugnação: 40.010133408-67  
Impugnante: Usinas Siderúrgicas de Minas Gerais S/A - Usiminas  
IE: 313002022.01-20  
Proc. S. Passivo: Rodolfo de Lima Gropen/Outro(s)  
Origem: DF/Ipatinga

### **EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - MATERIAL DE USO E CONSUMO –** Constatação de aproveitamento indevido de créditos de ICMS provenientes de aquisições de materiais destinados ao uso ou consumo do estabelecimento, os quais não se caracterizam como produtos intermediários, nos termos do art. 66, inciso V da Parte Geral do RICMS/02. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, todos da Lei nº 6.763/75. Infração caracterizada nos termos do art. 70, inciso III da Parte Geral do RICMS/02.

**ALÍQUOTA DE ICMS - DIFERENCIAL - MATERIAL DE USO E CONSUMO - OPERAÇÃO INTERESTADUAL.** Constatação de falta de recolhimento do imposto resultante da aplicação do percentual relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual nas aquisições de mercadorias destinadas a uso e consumo e oriundas de outra Unidade da Federação, nos termos do art. 6º, inciso II e art. 12, § 2º da Lei nº 6.763/75, e art. 42, § 1º do RICMS/02. Corretas as exigências fiscais de ICMS e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

**Lançamento procedente. Decisão por maioria de votos.**

### **RELATÓRIO**

#### **Da Autuação**

A autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS no período de 01/01/08 a 31/12/08, em face de aproveitamento indevido de créditos originários das aquisições de materiais de uso e consumo, bem como a falta de recolhimento da diferença de alíquota nas aquisições interestaduais dos respectivos materiais.

Foram exigidas as parcelas de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75, e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da mencionada lei.

#### **Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 276/299 e requer, ao final, a procedência da peça de defesa.

### **Da Manifestação Fiscal**

O Fisco, em manifestação de fls. 357/377, refuta as alegações da Defesa e requer a procedência do lançamento.

### **Do Parecer da Assessoria**

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 383/395, opina, em preliminar, pelo indeferimento do pedido de perícia e, no mérito, pela procedência do lançamento.

### **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 e adequações de estilo.

### **Da Preliminar de realização de prova pericial**

A Impugnante requer a realização de prova pericial, apresentando quesitos e indicando assistente técnico (fls. 298).

As indagações levantadas pela Autuada são importantes para o deslinde da presente discussão, mas não comportam a realização de prova pericial, uma vez que as respostas podem ser oferecidas de outro modo.

Com efeito, a Autuada carrou aos autos as informações contidas na peça de defesa que servem para a análise da Câmara de Julgamento, possibilitando o confronto com as demais informações dos autos.

Por sua vez, o Fisco, ao elaborar a peça de resistência à impugnação, relata a utilização dos itens no processo produtivo e elabora o “QUADRO RESUMO CONTENDO INFORMAÇÕES REFERENTES AOS MATERIAIS AUTUADOS” (fls. 71/73).

As conclusões a que chegaram o Fisco e a Autuada divergem quanto à classificação do produto, ou seja, se de uso e consumo ou produto intermediário, mas isso não demonstra a necessidade de realização de prova pericial, uma vez que não existe discordância no tocante à aplicabilidade de cada item.

O art. 142 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, aprovada pelo Decreto nº 44.747/08, assim dispõe:

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:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - não será apreciado quando desacompanhado da indicação precisa de quesitos;

II - será indeferido quando o procedimento for:

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

b) de realização impraticável;

c) considerado meramente protelatório.

Assim, com fulcro no art. 142, § 1º, inciso II, alínea “a” do RPTA, indefere-se o pedido formulado para realização de perícia.

### **Do Mérito**

Como relatado, trata a autuação de recolhimento a menor de ICMS no período de 01/01/08 a 31/12/08, em face de aproveitamento indevido de créditos originários das aquisições de materiais de uso e consumo, bem como a falta de recolhimento da diferença de alíquota nas aquisições interestaduais dos respectivos materiais.

### **Do Aproveitamento Indevido de Crédito de ICMS**

Exige o Fisco o estorno de créditos de ICMS vinculados às aquisições de materiais de uso e consumo relacionados nas planilhas de fls. 28/70.

A Autuada sustenta a legitimidade dos créditos apropriados à luz das normas que se amoldam à espécie, desde a Constituição Federal até a Instrução Normativa SLT nº 01/86, uma vez que os produtos listados pelo Fisco se desgastam ou são consumidos na linha de produção.

Para comprovar a sua tese, a Impugnante discorre sobre os principais itens relacionados pelo Fisco, dentre eles: amostras e coletores diversos, bucha e óleo hidráulico, carbonato de sódio e tanino.

Além dos produtos destacados pela Impugnante, o Fisco estornou os créditos relativos às aquisições de fita para impressora.

O Fisco também enfrenta, individualmente, a utilização dos itens acima, concluindo que não basta o consumo imediato ou integral, mas sim a concomitância dos modos.

O quadro adiante apresenta o resumo das informações prestadas pelas partes:

Produto	Informação da Autuada	Informação do Fisco
Carbonato de sódio Industrial	Neutralizar resíduos industriais potencialmente poluidores, para que a água possa ser devolvida à natureza, sendo utilizada dentro do processo produtivo.	Neutralizar resíduos industriais potencialmente poluidores, para que a água possa ser devolvida à natureza.
Coletor de amostra	Utilizado para coletar amostra de insumos ou do produto em fabricação.	Recolhimento de amostras de aço líquido.
Tanino	Tratamento da água no lingotamento	Utilizado em área marginal, o tanino é

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

	contínuo.	aplicado na água utilizada no Centro de Recirculação, não entrando em contato com o aço.
Amostra padrão aço	Padrão para calibragem dos equipamentos que farão a análise das especificações químicas das amostras de matérias-primas e do aço líquido durante o processo.	Padrão para calibragem dos equipamentos que farão a análise das especificações químicas das amostras de matérias-primas e do aço líquido durante o processo.
Amostrador de aço e coletor de amostra	Recolhimento de amostras de aço líquido.	Recolhimento de amostras de aço líquido.
Bucha	Montada no diâmetro externo do rolo redutor da linha de tesoura de chapas grossas.	Montada no diâmetro externo do rolo redutor da linha de tesoura de chapas grossas, reduzindo o atrito e absorvendo ruídos.
Fita impressora	-	Preenchimento de etiquetas de marcação dos produtos.
Óleo hidráulico	Transmissão e ampliação de força em meio hidráulico e lubrificação de peças.	Força motriz na movimentação dos equipamentos e lubrificação.

A classificação dos produtos em material de uso e consumo ou produto intermediário se faz pela aplicação da Instrução Normativa SLT nº 01/86, que assim dispõe:

INSTRUÇÃO NORMATIVA SLT Nº 01, DE 20 DE FEVEREIRO DE 1986

Trata do conceito de produto intermediário, para efeito de direito ao crédito do ICM.

O DIRETOR DA SUPERINTENDÊNCIA DE LEGISLAÇÃO E TRIBUTAÇÃO, no uso da atribuição que lhe é conferida pelo artigo 24 da Consolidação da Legislação Tributária do Estado de Minas Gerais - CLTA/MG - aprovada pelo Decreto nº 23.780, de 10 de agosto de 1984, e

considerando que nos termos da legislação em vigor, para efeito de apuração do valor do ICM a pagar, será abatido o imposto incidente nas operações realizadas no período, sob a forma de crédito, dentre outros valores, o valor do imposto correspondente à entrada do produto intermediário;

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

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

considerando as controvérsias que têm envolvido a conceituação extensiva de produto intermediário, e que o ponto essencial de divergência se prende às dificuldades verificadas na precisa identificação da efetiva participação do produto no processo de industrialização;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

considerando, com efeito, que o centro das controvérsias reside no dúplice circunstanciamento, qual seja o produto ser consumido imediate e integralmente dentro da linha de produção;

considerando que, após estudos, debates, disputas administrativas e judiciais, revisão e reajustes de conceitos, com recolhimento de pareceres e laudos técnicos, tem-se como a florado, fruto de todo esse trabalho e em especial da jurisprudência administrativa que já se pode ter como firmada, um entendimento bem fortalecido a respeito da espécie, capaz de reduzir dúvidas a prevenir dissensões, RESOLVE:

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

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

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

IV - Igualmente não são considerados produtos consumidos imediate 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

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

VI - - Esta Instrução entra em vigor na data de sua publicação e revoga as disposições em contrário.

Belo Horizonte, aos 20 de fevereiro de 1986.

JOSÉ ANTÔNIO LAZARONI

Diretor

A análise proferida pelo Fisco para conceituar os produtos como materiais de uso e consumo levou em consideração a essencialidade no processo produtivo e a linha de aplicação, excluindo os créditos vinculados aos materiais aplicados na linha marginal ao processo de produção.

Quanto ao tanino, o produto é empregado como floculante e coagulante, e sua adição na água proporciona a aglutinação de partículas sólidas em suspensão e sua posterior precipitação, sendo então removidas por equipamentos específicos.

A água, durante o processo de lingotamento contínuo, entra em contato com as placas de aço e os equipamentos envolvidos na industrialização, ficando contaminada (sólidos, ferro, óleo e graxa). Dessa forma, para retornar ao processo, é enviada para o centro de recirculação onde os contaminantes são removidos, sendo que o tanino é usado nesse tratamento.

Pelo relato, verifica-se que o produto é utilizado no tratamento da água após a sua utilização no processo industrial, ou seja, a sua função é a reutilização da água, restando caracterizada a utilização em linha marginal ao processo produtivo, caracterizando-se como tratamento ambiental, para que a água possa ser reaproveitada.

De igual modo quanto aos insumos utilizados em tratamentos ambientais, como o carbonato de sódio, cuja função é neutralizar resíduos industriais potencialmente poluidores, para que a água possa ser devolvida à natureza.

Independentemente das disposições constitucionais quanto ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, é certo que este dever imposto pelo legislador constituinte é da Impugnante, não podendo ser repassado para a coletividade pela via da redução do pagamento dos tributos.

Nessa linha encontra-se o produto carbonato de sódio, que tem como função a neutralização e alimentação do sistema, adquirido na forma de solução ou em pó, que será diluído para fazer a solução.

A solução de carbonato de sódio é adicionada no sistema de tratamento de água para controle de pH, numa concentração de 19%, para neutralizar a acidez do liquor (em termos leigos, liquor é um líquido em que se encontram as bactérias que fazem a purificação da água) e alimentação das bactérias que fazem a limpeza da água, para proliferação das mesmas. A água, após o tratamento pelas bactérias, é descartada nos rios (apenas a parte líquida, pois as bactérias são reaproveitadas, conforme bem destacou o Fisco).

Resta claro, portanto, que o produto é utilizado para tratar a água, para que ela possa ser descartada no meio ambiente, como reconhece expressamente a Impugnante às fls. 284 dos autos.

Noutro giro, como bem destacou o Fisco, as “amostras padrão aço carbono limalhas”, são amostras de produtos diversos, utilizados como valor padrão para calibragem dos equipamentos, localizados em laboratórios, que farão a análise das especificações químicas das amostras de matérias-primas e do aço líquido durante o processo, para controle de qualidade.

Assim, as “amostras padrão aço carbono limalhas” constituem-se em pequenos pedaços de aço (ou limalhas: partículas de metal produzidas pela fricção da lima) que são utilizados para testar outros pedaços de aço, para ver se estes se encaixam dentro do padrão de qualidade. Cada amostra, após ser utilizada uma vez, é destruída.

Com efeito, tais produtos são utilizados em linha marginal (laboratório), não entram em contato com o produto que se industrializa e não têm o caráter de indiscutível essencialidade no processo produtivo (mas sim de controle), sendo considerados como produtos de uso e consumo.

A mesma situação ocorre com o “amostrador de aço lingotamento contínuo” e “coletor de amostras”. Tais itens são sistemas de coleta de amostras diversas para análise laboratorial. São utilizados nos setores de lingotamento contínuo e convertedores, onde são imersos no aço líquido para retirada de amostra, que são enviadas aos laboratórios para análise, com fins de controle de qualidade. A cada vez que se coleta uma amostra pela imersão do coletor no aço líquido, este é inutilizado, não sendo mais reaproveitado.

As “buchas” são utilizadas para revestir os rolos, quando estes estão danificados, reduzindo o atrito e o ruído e protegendo a chapa de aço. A sua função não é de atuação na produção, mas sim uma medida paliativa até a substituição do rolo. O contato com o produto, neste caso, é meramente ocasional, em decorrência do desgaste do rolo.

A “fita impressora” atua na confecção de etiquetas, portanto em área marginal ao processo produtivo.

Com efeito, os materiais objeto do lançamento não são produtos intermediários, mas sim materiais de uso e consumo.

Registre-se que decisões semelhantes, em relação aos produtos ora em análise, foram tomadas por esta Terceira Câmara de Julgamento, nos PTAs nºs

01.000168594-97 e 01.000172542.20 (Acórdãos n<sup>os</sup> 20.316/11/3<sup>a</sup> e 20.570/12/3<sup>a</sup>, respectivamente).

### **Do Aproveitamento dos Créditos na Proporção das Exportações**

Noutro giro, assevera a Defesa que os materiais que tiveram seus créditos estornados foram utilizados em produtos destinados, em parte, à exportação, e nessa linha, desonerados de ICMS. Portanto, o crédito de materiais de uso e consumo teria que ser proporcional ao valor das exportações em relação às operações totais no período.

O Fisco rejeita tal tese, colacionado consultas sobre o tema.

No caso dos autos, no entanto, não há que se falar em aplicação da regra revogada do RICMS/02 (Decreto n<sup>o</sup> 44.596, de 13/08/07), uma vez que as aquisições ocorreram no exercício de 2008, após a modificação da legislação mineira.

Certo é que o Regulamento distinguia claramente os créditos referentes a matéria-prima e produto intermediário daqueles relativos às mercadorias adquiridas para integração ou consumo em processo de produção de produtos industrializados e que o órgão responsável pela interpretação da legislação tributária, dentro da estrutura da Secretaria de Estado de Fazenda, a Superintendência de Tributação (SUTRI), sustentava o entendimento no sentido de permitir o aproveitamento dos créditos referentes às mercadorias adquiridas para integração ou consumo em processo de produção de produtos industrializados destinados à exportação.

Após a revogação do dispositivo regulamentar, a interpretação da expressão “consumo” utilizada na Lei Complementar n<sup>o</sup> 87/96 não comporta a apropriação de créditos de materiais de uso e consumo, uma vez que esta apropriação está condicionada ao evento tempo, demarcado pelo inciso I do art. 33 da mencionada lei.

### **Da Arguição de Impossibilidade de Cumulação da Multa Isolada e da Multa de Revalidação**

A Impugnante argumenta que não há amparo legal para coexistência das duas penalidades exigidas de maneira cumulativa, uma vez que só existe descumprimento de obrigação principal, inexistindo obrigação acessória, devendo o montante global atribuído pelo Fisco a título de multa ser reduzido, mediante cancelamento da multa isolada.

Com efeito, a multa de 50% (cinquenta por cento) prevista no art. 56, inciso II da Lei n<sup>o</sup> 6.763/75 (Multa de Revalidação) refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão do recolhimento a menor efetuado pela Autuada. Já a multa capitulada no art. 55, inciso XXVI da citada lei (Multa Isolada) foi exigida pelo aproveitamento indevido do crédito, descumprimento de obrigação acessória, qual seja, o dever de aproveitar como previsto na legislação os créditos decorrentes de suas aquisições, escriturando-os corretamente em seus livros fiscais. Vê-se, portanto, que se trata de infrações distintas, uma relativa à obrigação principal e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

Os arts. 53, 55 e 56 da Lei n<sup>o</sup> 6.763/75 dispõem sobre as sanções tributárias da seguinte forma:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

I - o valor da Unidade Fiscal de Referência - UFIR -, prevista no artigo 224 desta Lei, vigente na data em que tenha ocorrido a infração e, quando for o caso, o valor do imposto não declarado;

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.

§ 1º - As multas serão cumulativas, quando resultarem concomitantemente do não cumprimento de obrigação tributária acessória e principal.

(...)

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 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.

(...)

O Professor Hugo de Brito Machado (Curso de Direito Tributário, 2002, p. 417), ao discorrer sobre ilicitude e sanção tributária, destaca que:

“ilícito administrativo tributário é o comportamento que implica inobservância de norma tributária. Implica inadimplemento de obrigação tributária, seja principal ou acessória”.

“Sanção é o meio de que se vale a ordem jurídica para desestimular o comportamento ilícito. Pode limitar-se a compelir o responsável pela inobservância da norma ao cumprimento de seu dever, e pode consistir num castigo, numa penalidade a este cominada”.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Analisando o disposto no art. 53 acima, pode-se concluir que o inciso I cuida das infrações formais, ou seja, o descumprimento de obrigações acessórias mais simples e diretas, independentemente da ausência de recolhimento do tributo.

Ao contrário, os incisos II a IV tratam de obrigações acessórias normalmente vinculadas à obrigação principal, sendo, portanto, proporcionais ao valor do ilícito praticado ou do tributo não recolhido.

Segundo o entendimento exarado pela Coordenação do Sistema de Tributação da então Secretaria da Receita Federal no Parecer Normativo nº 61/79, “punitiva é aquela penalidade que se funda no interesse público de punir o inadimplente. É a multa proposta por ocasião do lançamento. É aquela cuja aplicação é excluída pela denúncia espontânea a que se refere o art. 138 do Código Tributário Nacional, onde o arrependimento, oportuno e formal, da infração faz cessar o motivo de punir”, enquanto a multa de natureza compensatória destina-se, diversamente, não a afligir o infrator, mas a compensar o sujeito ativo pelo prejuízo suportado em virtude do atraso no pagamento que lhe era devido. É penalidade de caráter civil, posto que comparável à indenização prevista no direito civil. Em decorrência disso, nem a própria denúncia espontânea é capaz de excluir a responsabilidade por esses acréscimos, via de regra, chamados moratórios.

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"

O eminente DES. Orlando de Carvalho define, com precisão, a multa de revalidação:

**"EMENTA: MULTA DE REVALIDAÇÃO - EXPRESSA PREVISÃO LEGAL - LEI ESTADUAL Nº 6.763/75. A MULTA DE REVALIDAÇÃO APLICADA, COM PREVISÃO LEGAL EXPRESSA NA LEI ESTADUAL Nº 6.763/75, DECORRE UNICAMENTE DA AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO TEMPESTIVO DO TRIBUTO, CONSTITUINDO INSTRUMENTO QUE A LEI COLOCA À DISPOSIÇÃO DO FISCO, QUANDO O CONTRIBUINTE É COMPELIDO A PAGAR O TRIBUTO, PORQUE NÃO O FIZERA VOLUNTARIAMENTE, A TEMPO E MODO". (APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0027.97.013646- 4/002 - RELATOR: EXMO. SR. DES. ORLANDO CARVALHO)**

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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Resta claro que não se configura qualquer ilegalidade a cobrança de multa de revalidação, nos moldes e nos valores previstos, já que possui ela caráter punitivo e repressivo à prática de sonegação, 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.

Eventual efeito confiscatório da multa de revalidação foi rejeitado pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais na Apelação Cível nº 1.0148.05.030517-3/002, cuja ementa se transcreve:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - MULTA DE REVALIDAÇÃO - TAXA SELIC. 1- A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM PREVISÃO LEGAL E NÃO SE SUJEITA À VEDAÇÃO CONSTITUCIONAL DE INSTITUIÇÃO DE TRIBUTO COM NATUREZA DE CONFISCO, DADO O SEU CARÁTER DE PENALIDADE, COM FUNÇÃO REPRESSIVA, PELO NÃO PAGAMENTO DO TRIBUTO NO MOMENTO DEVIDO, E PREVENTIVA, PARA DESESTIMULAR O COMPORTAMENTO DO CONTRIBUINTE DE NÃO PAGAR ESPONTANEAMENTE O TRIBUTO. 2- A TAXA SELIC PODE SER UTILIZADA COMO ÍNDICE DE ATUALIZAÇÃO DOS CRÉDITOS E DÉBITOS TRIBUTÁRIOS DO ESTADO DE MINAS GERAIS, PAGOS COM ATRASO, EIS QUE PERMITIDA PELA LEI ESTADUAL Nº 63/1975, COM A REDAÇÃO ALTERADA PELA LEI ESTADUAL Nº 10.562/1991, QUE DETERMINA A ADOÇÃO DOS MESMOS CRITÉRIOS ADOTADOS NA CORREÇÃO DOS DÉBITOS FISCAIS FEDERAIS, DEVENDO INCIDIR A PARTIR DE 1º/01/1996, EM RAZÃO DO ADVENTO DA LEI FEDERAL Nº 9.250/1995.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também obteve autorização do Poder Judiciário mineiro, como 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): CASA MARIANO LTDA. - RELATORA: EXM<sup>a</sup>. SR<sup>a</sup>. DES<sup>a</sup>. VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE.

Neste caso, determina a norma tributária a não apropriação do ICMS destacado em documentos fiscais relativos às aquisições de mercadorias destinadas a uso e consumo do estabelecimento. Ao descumprir a norma tributária, ocorre o

inadimplemento de obrigação tributária acessória, sujeitando-se o infrator às penalidades previstas nos arts. 54 e 55 da Lei nº 6.763/75, conforme o caso.

Por outro lado, a ausência de recolhimento integral da obrigação principal, por ter se utilizado de créditos indevidos e não autorizados pela norma tributária que rege a espécie, sujeita o contribuinte à penalidade moratória, prevista no art. 56 da mencionada lei e, existindo ação fiscal, a pena prevista no inciso II do referido dispositivo legal.

Por fim, é imperioso afirmar que a aplicação das penalidades foi efetivada na medida prevista na legislação tributária deste Estado, não competindo ao CC/MG, negar aplicação de dispositivo legal, nos termos do art. 110, inciso I do RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08.

Assim, corretas as exigências fiscais.

### Da Diferença de Alíquota

Exige o Fisco o imposto devido nas aquisições de produtos destinados a uso e consumo do estabelecimento, no período de janeiro a dezembro de 2008, quando adquiridos em outra Unidade da Federação, conforme documentos relacionados na planilha de fls. 28/70.

A legislação que rege a matéria assim dispõe:

Lei nº 6.763/75:

Art. 6º - Ocorre o fato gerador do imposto:

(...)

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

(...)

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

(...)

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

(...)

RICMS/02:

Art. 42. As alíquotas do imposto são:

(...)

§ 1º Fica o contribuinte mineiro, inclusive a microempresa e a empresa de pequeno porte,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

obrigado a recolher o imposto resultante da aplicação do percentual relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, observado o disposto no inciso XII do caput do art. 43 e no art. 84 deste Regulamento, na hipótese de:

I - entrada, em estabelecimento de contribuinte no Estado, em decorrência de operação interestadual, de mercadoria destinada a uso, consumo ou ativo permanente e de utilização do respectivo serviço de transporte;

(...)

Legítimas, portanto, a exigência de ICMS decorrente da diferença entre e alíquota interna e interestadual, relativamente às mercadorias destinadas a uso e consumo do estabelecimento, quando recebidas de outras Unidades da Federação.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, por maioria de votos, em julgar procedente o lançamento. Vencida a Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão (Revisora), que o julgava parcialmente procedente para excluir as exigências correspondentes aos produtos carbonato de sódio e tanino, na proporção da água utilizada no processo produtivo. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Juliana Melo Ribeiro e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Shirley Daniel de Carvalho. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Luciana Mundim de Mattos Paixão (Revisora), Alexandre Pimenta da Rocha e Luiz Geraldo de Oliveira.

**Sala das Sessões, 16 de julho de 2013.**

**José Luiz Drumond  
Presidente / Relator**

R

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.074/13/3ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000186088-07  
Impugnação: 40.010133408-67  
Impugnante: Usinas Siderúrgicas de Minas Gerais S/A - Usiminas  
IE: 313002022.01-20  
Proc. S. Passivo: Rodolfo de Lima Gropen/Outro(s)  
Origem: DF/Ipatinga

Voto proferido pela Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão, 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 e reside na consideração do crédito relativo aos produtos carbonato de sódio e tanino utilizados no tratamento da água empregada no processo produtivo.

Compete à Câmara a análise do presente lançamento o qual versa acerca da imputação fiscal de recolhimento a menor de ICMS, no período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2008, em face de aproveitamento de créditos originários das aquisições de materiais de uso e consumo, bem como a falta de recolhimento da diferença de alíquota nas aquisições interestaduais dos respectivos materiais.

Exigências de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada previstas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI.

O aproveitamento de créditos do ICMS estabelecido no art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “c” da Constituição Federal, encontra-se disciplinado, como regra geral, no art. 20 da Lei Complementar n.º 87/96 que assim determina:

Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

§ 1º Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.

§ 2º Salvo prova em contrário, presumem-se alheios à atividade do estabelecimento os veículos de transporte pessoal.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 3º É vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita:

I - para integração ou consumo em processo de industrialização ou produção rural, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto se tratar-se de saída para o exterior;

II - para comercialização ou prestação de serviço, quando a saída ou a prestação subsequente não forem tributadas ou estiverem isentas do imposto, exceto as destinadas ao exterior.

§ 4º Deliberação dos Estados, na forma do art. 28, poderá dispor que não se aplique, no todo ou em parte, a vedação prevista no parágrafo anterior.

§ 5º Para efeito do disposto no caput deste artigo, relativamente aos créditos decorrentes de entrada de mercadorias no estabelecimento destinadas ao ativo permanente, deverá ser observado:

.....  
§ 6º Operações tributadas, posteriores a saídas de que trata o § 3º, dão ao estabelecimento que as praticar direito a creditar-se do imposto cobrado nas operações anteriores às isentas ou não tributadas sempre que a saída isenta ou não tributada seja relativa a:

I - produtos agropecuários;

II - quando autorizado em lei estadual, outras mercadorias.

Assim, como pode ser visto na legislação complementar acima transcrita, a única vedação textual trazida pela norma é quanto aos veículos de transporte pessoal até mesmo porque a Lei Complementar n.º 87/96, assim como a própria Constituição Federal, permite o aproveitamento do crédito do material denominado de uso e consumo, mas determina prazo para que tal direito seja exercido.

Na esteira da Lei Complementar n.º 87/96, o Estado de Minas Gerais disciplinou o aproveitamento de créditos de ICMS estabelecendo, no art. 31 da Lei n.º 6.763/75, as hipóteses em que não será aproveitado o crédito, a saber:

Art. 31 - Não implicará crédito para compensação com o imposto devido nas operações ou nas prestações subsequentes:

I - a operação ou a prestação beneficiada por isenção ou não-incidência do imposto, salvo previsão em contrário da legislação tributária;

II - o imposto relativo à operação ou à prestação, quando a operação ou a prestação subsequente, com a mesma mercadoria ou com outra dela resultante, inclusive a utilizada na produção, na geração ou na extração, estiverem beneficiadas por isenção ou

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

não-incidência, exceto, observado o disposto no § 3º do artigo 32, quando destinada a exportação para o exterior;

III - o imposto relativo à entrada de bem ou ao recebimento de serviço alheios à atividade do estabelecimento.

§ 1º - Salvo determinação em contrário da legislação tributária, quando a operação ou a prestação subsequente estiver beneficiada com redução da base de cálculo, o crédito será proporcional à base de cálculo adotada.

§ 2º - Salvo prova em contrário, presumem-se alheio à atividade do estabelecimento o veículo de transporte pessoal.

§ 3º - Em cada período de apuração do imposto, não será admitido o abatimento de que trata a alínea "a" do item 4 do § 5º do art. 29, na proporção das operações e prestações isentas, não tributadas ou com base de cálculo reduzida em relação ao total das operações e prestações, conforme dispuser o regulamento.

§ 4º - Após o quadragésimo oitavo período de apuração do imposto, contado a partir daquele em que tenha ocorrido a entrada do bem destinado ao ativo permanente, também não será admitido o abatimento, a título de crédito, da eventual diferença entre o valor total do imposto incidente na operação relativa à entrada do bem e o somatório dos valores efetivamente lançados como crédito nos respectivos períodos de apuração.

Como pode ser visto das normas transcritas, a Lei n.º 6.763/75 também não tratou diretamente da conceituação dos materiais alheios à atividade do estabelecimento para fins de aproveitamento de crédito.

Já o Regulamento do ICMS cuida da questão do aproveitamento de créditos do ICMS, dentre outros, no art. 66, assim determinando:

### CAPÍTULO II

#### Do Crédito do Imposto

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:

I - ao serviço de transporte ou de comunicação prestado ao tomador, observado o disposto no § 2º deste artigo;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II - à entrada de bem destinado ao ativo permanente do estabelecimento, observado o disposto nos §§ 3º, 5º e 6º deste artigo;

III - à entrada de energia elétrica usada ou consumida no estabelecimento, observado o disposto no § 4º deste artigo;

IV - às mercadorias, inclusive material de embalagem, adquiridas ou recebidas no período para comercialização;

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:

..... (grifos não constam do original)

Portanto, o Regulamento do ICMS já define mais estreitamente qual é o produto intermediário que enseja direito a crédito do ICMS explicitando que é aquele adquirido para emprego diretamente no processo de produção, extração, industrialização.

É exatamente neste conceito que se inserem os produtos carbonato de sódio e tanino empregados no tratamento da água utilizada no processo de produção, cujo crédito foi objeto de estorno neste processo.

O crédito relativo aos produtos carbonato de sódio e tanino empregados no tratamento da água utilizada no processo de produção é possível, mesmo em se considerando a Instrução Normativa SLT 01/86, segundo a qual, produto intermediário é aquele que, empregado diretamente no processo de industrialização, integra-se ao novo produto ou aquele que, embora não se integrando ao novo produto, é consumido imediata e integralmente no curso da industrialização.

A citada 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.

O carbonato de sódio é adicionado no sistema de tratamento de água para controle de PH do efluente químico utilizado no processo das coquearias para neutralizar a acidez do “liquor” (líquido onde se encontram as bactérias) e assim possibilitar alimentação e proliferação das bactérias que fazem efetivamente a limpeza da água.

Pela própria natureza do carbonato de sódio empregado no tratamento da água utilizada no processo de produção, percebe-se, nitidamente que ele se enquadra nessa definição.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, o carbonato de sódio empregado no tratamento da água utilizada no processo de produção se amolda à conceituação de produto intermediário, em face da função exercida no processo produtivo, devendo-se excluir as exigências fiscais a ele relativas.

Já a parcela do carbonato de sódio, porventura utilizada para tratamento de água em respeito às normas do meio ambiente, por se tratar de ação após o processo produtivo, caracteriza-se como material de uso e consumo, sendo vedado o aproveitamento do respectivo crédito.

De modo diverso, no entanto, em relação ao tratamento de água utilizada no processo de produção.

Já o tanino é utilizado no “*tratamento da água do lingotamento contínuo*”, ou seja, na linha de produção da Impugnante.

O tanino tem função flocculante e coagulante e sua adição na água proporciona a aglutinação das partículas sólidas em suspensão e sua posterior precipitação, para posterior remoção por equipamentos próprios.

Durante o processo de lingotamento contínuo, a água entra em contato com o material em processo (placas de aço) e equipamentos de lingotamento e recebe aporte de contaminantes.

Posteriormente, retorna para o centro de recirculação onde esses contaminantes são removidos adequando seus parâmetros para a reutilização no mesmo processo de lingotamento contínuo.

Portanto, fica claro que o tanino exerce função específica ainda dentro do processo industrial, qual seja, possibilitar que a água que o contém seja neutralizada com a remoção dos contaminantes adquiridos durante o processo de lingotamento, para que possa ser reaplicada neste mesmo processo.

Se a água não recebesse o tratamento com o tanino ficaria imprópria para reutilização.

Dessa forma, conclui-se que a utilização do tanino no caso dos autos não equivale simplesmente a um produto utilizado no tratamento de água que é devolvida ao meio ambiente. A utilização do tanino não é apenas para tratamento ambiental. No caso em tela sua função é possibilitar a reutilização da água, restando caracterizada a utilização na linha central do processo produtivo e sua inserção no processo produtivo.

Assim, em relação aos produtos carbonato de sódio e tanino, deve-se excluir as exigências na proporção do consumo utilizado no tratamento de água usada no processo de produção.

O processo produtivo da Impugnante apenas encerra-se com a saída da mercadoria de seu estabelecimento industrial.

Não seria possível admitir-se outro conceito para o processo produtivo, ainda no caso do imposto estadual, visto que é exatamente a operação de circulação de mercadoria que se constitui em fato gerador do ICMS.

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

Assim, quando é efetuado um tratamento de água, mas esta retorna ao processo produtivo, esta fase está inserida no processo produtivo.

Diante do exposto, julgo parcialmente procedente para excluir as exigências correspondentes aos produtos carbonato de sódio e tanino, na proporção da água utilizada no processo produtivo.

**Sala das Sessões, 16 de julho de 2013.**

**Luciana Mundim de Mattos Paixão  
Conselheira**

CC/MG