

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.819/15/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000210756-28
Impugnação: 40.010135746-71
Impugnante: Belgo Bekaert Arames Ltda.
IE: 186335661.00-18
Proc. S. Passivo: Rodolfo de Lima Gropen/Outro(s)
Origem: DF/Sete Lagoas

EMENTA

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

ALÍQUOTA DE ICMS – DIFERENCIAL – MATERIAL DE USO E CONSUMO – OPERAÇÃO INTERESTADUAL. Imputação de falta de recolhimento de ICMS resultante da aplicação do percentual relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual em razão de aquisições de mercadorias destinadas a uso e consumo do estabelecimento 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. Exigências de ICMS e da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75. Infração não caracterizada.

Lançamento improcedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS, relativo aos períodos de junho, julho e dezembro de 2011, janeiro e maio a dezembro de 2012, decorrente do aproveitamento indevido de créditos do imposto provenientes da aquisição de materiais de uso e consumo do estabelecimento, nos termos do art. 66 do RICMS/02.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no inciso II do art. 56 e Multa Isolada prevista no inciso XXVI do art. 55, ambos da Lei nº 6.763/75.

Versa, ainda, o lançamento, sobre a falta de recolhimento de ICMS no período de janeiro de 2009 a dezembro de 2012, resultante da aplicação do percentual relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual em razão de aquisições de mercadorias destinadas a uso e consumo do estabelecimento 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Exigências de ICMS e da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

A 3ª Câmara de Julgamento, em sessão realizada em 10/09/14, conforme fls. 1.708 dos autos, defere o pedido de realização de prova pericial proposto pelo Sujeito Passivo, oportunidade em que, também, formula quesitos, assim como o pedido de perícia proposto pela AGE, que também formula quesitos.

Devidamente intimada, a Autuada apresenta comprovante de pagamento da taxa de expediente relativa à perícia (fls. 1.712/1.713).

Uma vez designado pelo titular da repartição fiscal lançadora do crédito tributário, nos termos do inciso I do art. 143 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, o Perito responsável elabora o Relatório de Perícia de fls. 1.718/1.743.

Regularmente intimada da conclusão da perícia, a Autuada se manifesta às fls. 1.752/1.757.

O Perito oficial, indevidamente e sem previsão legal, contesta a manifestação do Sujeito Passivo sobre o Relatório de Perícia (fls. 1.759/1.760).

A Fiscalização, por sua vez, manifesta-se sobre o Relatório às fls. 1.764/1.765.

A Assessoria do CC/MG determina ao Fisco que conceda vista ao Sujeito Passivo, da contestação indevida realizada pelo Perito Oficial (fls. 1.767).

Dessa forma, a Autuada se manifesta às fls. 1.774/1.777.

A Fiscalização se manifesta às fls. 1.780/1.781.

A Assessoria do CC/MG, verificando que o Perito oficial se omitiu em responder os quesitos formulados pela Autuada, determina o retorno dos autos àquele para complementação do laudo pericial (fls. 1.783).

O Perito complementa o referido laudo, conforme documento de fls. 1.785/1.792.

Intimada, a Autuada se manifesta às fls. 1.799/1.802.

A Fiscalização, por sua vez, manifesta-se às fls. 1.804/1.805.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 1.807/1.810, opina, no mérito pela improcedência do lançamento.

DECISÃO

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

Conforme relatado, a autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS, relativo aos períodos de junho, julho e dezembro de 2011, janeiro e maio a dezembro

de 2012, decorrente do aproveitamento indevido de créditos do imposto provenientes da aquisição de materiais de uso e consumo do estabelecimento, nos termos do art. 66 do RICMS/02.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no inciso II do art. 56 e Multa Isolada prevista no inciso XXVI do art. 55, ambos da Lei nº 6763/75.

Versa, ainda, o lançamento, sobre a falta de recolhimento de ICMS no período de janeiro de 2009 a dezembro de 2012, resultante da aplicação do percentual relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual em razão de aquisições de mercadorias destinadas a uso e consumo do estabelecimento 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.

Exigências de ICMS e da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

A Impugnante contesta o lançamento sob dois enfoques: sustenta que os produtos, objeto da autuação (fieira e núcleo de fieira), respeitam os requisitos da legislação para enquadramento como produtos intermediários e, por outro lado, sustenta que os citados produtos são posteriormente comercializados, com tributação pelo ICMS.

Conforme estatuto social, a Impugnante tem como objeto a fabricação e a comercialização de produtos derivados de aço, assim como a comercialização de arames e produtos de arames de fabricação própria e de terceiros.

O principal processo de industrialização da Autuada é a trefilação.

Os principais produtos fabricados são arames galvanizados, gradil, cabo de aço, fio máquina, vareta, etc.

A fieira e o núcleo de fieira são utilizados no processo de trefilação.

Importante esclarecer que fieira é um material utilizado na conformação de metais, transformando-os em fios de uma seção determinada.

O processo de conformação consiste na deformação do arame, diminuindo seu diâmetro e alongando seu comprimento.

Esse é o processo conhecido como trefilação, sendo a fieira o principal material utilizado, responsável pela diminuição do diâmetro dos arames, principal objetivo desse processo produtivo.

A diminuição do diâmetro decorre do fato do diâmetro do furo da fieira ser menor que o diâmetro inicial do arame. Quando o arame entra na fieira ele tem seu diâmetro reduzido.

As fieiras utilizadas na trefilação são compostas de uma carcaça e de um núcleo.

O núcleo é composto normalmente de materiais resistentes ao desgaste (carbeto ou carboneto de tungstênio, diamante industrial ou diamante natural).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Uma vez que a fieira tem contato direto com o arame no processo de trefilação, esse contato gera atrito e calor e, conseqüentemente, ocasiona desgaste do núcleo da fieira.

A vida útil do núcleo da fieira pode variar de 8 (oito) horas a 3 (três) meses.

Fieiras de carbeto de tungstênio duram de 8 (oito) horas a 3 (três) dias, sendo que fieiras de diamante duram de 1 (uma) semana a 3 (três) meses.

Após a utilização da fieira no processo de trefilação, ela pode ser retificada por intermédio do processo denominado polissagem, realizado no próprio estabelecimento da Impugnante.

Importante esclarecer que mesmo as fieiras adquiridas passam necessariamente pelo processo de polissagem para serem consideradas aptas para utilização no processo produtivo.

A Impugnante esclarece, ainda, que existem situações em que as fieiras e os núcleos de fieiras são adquiridos e simplesmente revendidos ou transferidos (para outros estabelecimentos de mesma titularidade), sem qualquer utilização em seu processo produtivo, mas em operações com tributação pelo ICMS.

Para tanto, junta aos autos relação de notas fiscais de saída e transferência, além de cópias de algumas delas (fls. 992/1.565).

Neste aspecto, entende a Impugnante que não cabe estorno de créditos de ICMS tendo em vista que as fieiras e núcleos de fieira sofrem tributação pelo ICMS nas saídas de seu estabelecimento.

Afirma, ainda, que após 4 (quatro) retificações (polimentos), em média, realizadas sobre as fieiras, ocorre seu afinamento e exaurimento, sendo inutilizadas para o processo.

Sustenta que as fieiras são produtos individualizados, consumidos diretamente no processo de industrialização, na fase de trefilação, essenciais à obtenção do arame.

Afirma, também, que desde o início de sua utilização na linha de industrialização, vão se desgastando contínua, gradativa e progressivamente, até resultarem esgotadas por força do cumprimento de sua finalidade específica no processo industrial.

Desse modo, sustenta que desenvolvem atuação particularizada, específica, própria e indelegável na linha de produção, estando em contato direto com o produto em fabricação (aramé) e que, em virtude desse contato, perdem suas dimensões e características originais até se tornarem sucateadas.

Nesse sentido, afirma que as fieiras estão diretamente relacionadas à consecução do objeto social da empresa, desgastando-se ou tornando-se imprestáveis às finalidades próprias em função de sua aplicação de forma direta no processo produtivo, consumindo-se de modo imediato, até que se tornem imprestáveis às suas finalidades próprias, ainda que de forma gradativa.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Dessa forma, sustenta que as feiras se enquadram perfeitamente na Instrução Normativa nº 01/86, em especial em seu item V (partes e peças), *in verbis*:

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.

Sustenta, ainda, a Impugnante, que a previsão de apropriação de créditos do imposto relacionados aos produtos intermediários consagra e preserva a estrutura básica do princípio da não cumulatividade que, a despeito de adotar o critério físico, deve contemplar todo e qualquer bem consumido em razão de interação direta com o produto em elaboração, ainda que aquele venha a desaparecer.

Alega, portanto, que sob essa ótica, não se pode considerar que o fato das feiras serem submetidas ao processo de polissagem obstará o direito ao crédito, eis que esse procedimento não se caracteriza uma recuperação que perpetue seu uso, mas em retificação que as habilita à função em geral, mas com outra especificidade e em curtíssimo período de tempo, na qual se desgastam gradualmente até total esgotamento.

Cita decisões do Superior Tribunal de Justiça – STJ para corroborar seu entendimento.

A Fiscalização, por sua vez, fundamenta seu entendimento no sentido de que se os produtos, objeto do lançamento, sofrem processo de recuperação, eles não têm direito a crédito do imposto, nos termos do item II da Instrução Normativa nº 01/86, *in verbis*:

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. (Grifos acrescidos).

Importante trazer os argumentos da Fiscalização, em sede de Manifestação Fiscal, em relação aos produtos feira e núcleo de feira:

“Assim sendo não há razões para confundir, em função dessa intensidade de uso e o conseqüente desgaste acelerado, classifica-las como material intermediário, mesmo porque a legislação ordinária prevista nos itens 01 a 05 da IN 01/86-SLT respaldada pelo Art. 70 Inciso III do RICMS/MG nos dá o entendimento inequivocamente colocado no sentido de não permitir a interpretação extensiva para os produtos intermediários. É necessário o preenchimento de todos os requisitos ali previstos nos limites estabelecidos.

Com efeito, aquele dispositivo legal está em consonância com a lógica dos processos contínuos de produção que imprimem maior consumo tanto dos elementos que integram a linha principal ou paralela. Porém, para fins de direito ao creditamento a legislação estabeleceu no seu item II que, além de ser consumido, ainda que lenta e gradual, é necessário que o produto atinja a total e completa exaustão. De fato, este ciclo não se completou, portanto não se aplica ao caso ora discutido, tendo em vista que a Fieira/Núcleo de Fieira são peças recuperáveis ou recompostas, ainda que com um diâmetro maior do que o anterior como ficou comprovado.

“Mister se faz necessário lembrar que, 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”.

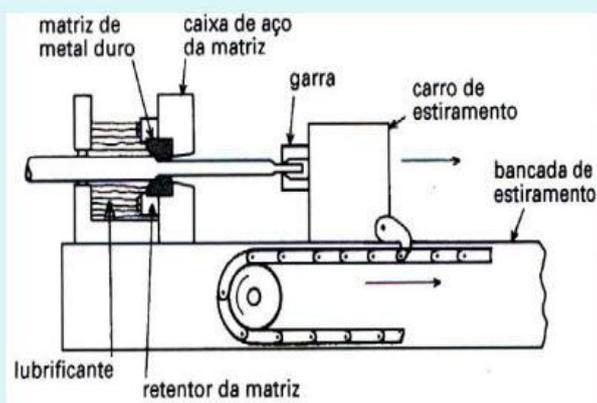
(...)

Este texto inserido no RICMS/MG nos permite reforçar o entendimento de que não se consideram consumidos imediata e integralmente os produtos, tais como partes e peças de máquinas, aparelhos ou equipamentos, pelo fato de não se constituírem em produto individualizado, mas apenas componentes de uma estrutura estável e duradoura (embora não tão duradoura assim), cuja manutenção naturalmente pode importar na substituição das mesmas.”

Não obstante os argumentos desenvolvidos pela Fiscalização, o que se percebe, observando os equipamentos relacionados ao processo de trefilação, é que a fieira e o núcleo da fieira são componentes de um equipamento que desenvolve a atividade de trefilação, conforme esquema abaixo:

Equipamento/Acessórios

Trefiladeira



Matriz ou Fieira



Sob esse enfoque, ou seja, o de que a fieira e o núcleo de fieira são componentes de uma máquina ou equipamento, percebe-se, observando-se os pressupostos do item V da Instrução Normativa nº 01/86, que esses produtos (fieira e núcleo de fieira) respondem aos critérios exigidos pelo dispositivo.

O item V da referida instrução normativa estabelece que são 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 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.

Trazendo os pressupostos da referida instrução normativa para o caso concreto, constata-se que não há dúvidas de que a fieira e o núcleo de fieira são partes e peças que desenvolvem uma atuação particularizada, essencial e específica dentro do processo de trefilação, pois têm a função precípua de diminuir o diâmetro de arames ou fio máquina.

Também não há dúvidas de que a fieira/núcleo entra em contato com o produto a ser trefilado (arame), o que importa na perda e modificação de suas dimensões ou características originais, acarretando, por conseguinte, a sua substituição periódica em razão de sua inutilização ou exaurimento, embora preservada a estrutura que a implementa ou a contém.

No caso específico da fieira e do núcleo de fieira, ocorre, ainda, o processo de polissagem, no qual os produtos passam por processo de retificação para serem novamente utilizados na linha de produção.

Importante esclarecer alguns aspectos do processo de polissagem da unidade de negócios do estabelecimento industrial da Impugnante.

A polissagem ocorre tanto em fieiras novas quanto nas usadas.

Em relação aos produtos novos, a empresa compra a carcaça e o núcleo de fieiras novas, em estado bruto, sem condições de utilização no processo de trefilação do arame (sem acabamento e polimento).

Na polissagem, é introduzido o núcleo na carcaça usando um forno de alta temperatura. Após isso é feito todo o processo de retificação e polimento das fieiras antes de colocar na máquina de trefilação de arame.

O objetivo da polissagem é dar o dimensionamento (tamanho do diâmetro do núcleo) e polimento de acordo com a especificação requerida no processo de trefilação, para que se possa atingir um determinado diâmetro final do arame.

Em relação às fieiras usadas, quando atingem o limite de sua utilização no processo de trefilação do arame para o diâmetro para o qual elas foram originalmente concebidas, são enviadas à polissagem para retificação.

Após a retificação, a fieira volta para o processo de trefilação do arame, sempre num diâmetro superior àquele utilizado anteriormente.

A Fiscalização sustenta o não cumprimento dos requisitos previstos na IN nº 01/86 por entender que os produtos em questão comportam recuperação.

Contudo, dois aspectos merecem abordagem em relação a esse entendimento.

Primeiramente, por tratar-se de partes e peças, a análise dos produtos fieira e núcleo de fieira não deve levar em consideração o item II da citada Instrução Normativa, que aborda, entre outros aspectos, a condição dos produtos de não poderem passar por processo de recuperação ou restauração.

No caso de partes e peças, a Instrução Normativa nº 01/86 traz previsões expressas e específicas nos itens IV e V.

É notório que dentro de uma previsão legal, as previsões específicas preponderam sobre as previsões gerais ou genéricas.

Dessa forma, não pode a Fiscalização alegar que partes e peças de equipamentos devem cumprir as previsões do item II da IN quando existe previsão expressa para elas nos itens IV e V.

Importante ressaltar que em relação ao exaurimento do produto na linha de produção, sua recuperação pelo processo de polissagem em nada interfere em seu enquadramento aos pressupostos constantes do item V da IN.

Verifica-se que a substituição das fieiras/núcleo de fieiras ocorre após, em média, quatro recuperações dos produtos, o que também não colide com a norma posta.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Para corroborar esse entendimento, importante trazer à baila os fundamentos constantes da decisão definitiva deste Órgão Julgador, proferida no Acórdão nº 3.822/12/CE, relativa ao PTA nº 01.000163276-81:

SE O LITÍGIO ORA EM ANÁLISE DESAFIASSE A INTERPRETAÇÃO DE PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS, ESTAR-SE-IA DIANTE DA COLISÃO ENTRE PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. NESTE SENTIDO, JOSÉ SÉRGIO DA SILVA CRISTÓVAM DESTACA ESTUDO DE EROS ROBERTO GRAU, COM ESTEIO NA OBRA DE RONALD DWORKIN, EM QUE O JURISTA BRASILEIRO ASSEVERA QUE "QUANDO SE ENTRECruzAM VÁRIOS PRINCÍPIOS, QUEM HÁ DE RESOLVER O CONFLITO DEVE LEVAR EM CONTA O PESO RELATIVO DE CADA UM DELES".

NESTE SENTIDO, "A COLISÃO ENTRE PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS NÃO SE RESOLVE NO CAMPO DA VALIDADE, MAS NO CAMPO DO VALOR. SE UMA DETERMINADA SITUAÇÃO É PROIBIDA POR UM PRINCÍPIO, MAS PERMITIDA POR OUTRO, NÃO HÁ QUE SE FALAR EM NULIDADE DE UM PRINCÍPIO PELA APLICAÇÃO DO OUTRO. NO CASO CONCRETO, EM UMA "RELAÇÃO DE PRECEDÊNCIA CONDICIONADA", DETERMINADO PRINCÍPIO TERÁ MAIOR RELEVÂNCIA QUE O OUTRO, PREPONDERANDO. NÃO SE PODE ACEITAR QUE UM PRINCÍPIO RECONHECIDO PELO ORDENAMENTO CONSTITUCIONAL POSSA SER DECLARADO INVÁLIDO, POR QUE NÃO APLICÁVEL A UMA SITUAÇÃO ESPECÍFICA. ELE APENAS RECUA FRENTE AO MAIOR PESO, NAQUELE CASO, DE OUTRO PRINCÍPIO TAMBÉM RECONHECIDO PELA CONSTITUIÇÃO. A SOLUÇÃO DO CONFLITO ENTRE REGRAS, EM SÍNTESE, DÁ-SE NO PLANO DA VALIDADE, ENQUANTO A COLISÃO DE PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS NO ÂMBITO DO VALOR.

NA RESOLUÇÃO DA COLISÃO ENTRE PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DEVE-SE LEVAR EM CONSIDERAÇÃO AS CIRCUNSTÂNCIAS QUE CERCAM O CASO CONCRETO, PARA QUE, PESADOS OS ASPECTOS ESPECÍFICOS DA SITUAÇÃO, PREPONDERE O PRECEITO MAIS ADEQUADO. A TENSÃO SE RESOLVE MEDIANTE UMA PONDERAÇÃO DE INTERESSES OPOSTOS, DETERMINANDO QUAL DESTES INTERESSES, ABSTRATAMENTE, POSSUI MAIOR PESO NO CASO CONCRETO.

ABAIXANDO O TOM DA HIERARQUIA DAS NORMAS, CABE DESTACAR A DENOMINADA ANTINOMIA QUE É A PRESENÇA DE DUAS NORMAS CONFLITANTES, VÁLIDAS E EMANADAS DE AUTORIDADE COMPETENTE, SEM QUE SE POSSA DIZER QUAL DELAS MERECE A APLICAÇÃO EM DETERMINADO CASO CONCRETO.

É O QUE SE OBSERVA NO PRESENTE CASO, CABENDO VERIFICAR A POSSÍVEL ANTINOMIA NÃO ENTRE NORMAS, MAS DENTRO DE UMA MESMA NORMA, NO CASO A INSTRUÇÃO NORMATIVA SLT Nº 01/86.

O ITEM II DA IN DESTACA QUE 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

POR OUTRO LADO, AS PARTES E PEÇAS DE MÁQUINAS, COMO OS ROLOS ORA TRATADOS, NÃO SE CONSIDERAM CONSUMIDAS IMEDIATA E INTEGRALMENTE, EXCETO QUANDO 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 CONSEQUENTE, A SUA SUBSTITUIÇÃO PERIÓDICA EM RAZÃO DE SUA INUTILIZAÇÃO OU EXAURIMENTO.

NESTE PONTO INDAGA-SE: EXISTE ANTINOMIA ENTRE OS ITENS DA INSTRUÇÃO NORMATIVA?

A REGRA QUE IMPEDE O CREDITAMENTO RELATIVO AOS PRODUTOS QUE COMPORTEM RECUPERAÇÃO E APLICAÇÃO EM LINHA MARGINAL CONSTITUI UMA REGRA GERAL NO INSTRUMENTO NORMATIVO (IN), CABENDO A FLEXIBILIZAÇÃO PREVISTA NO ITEM V DA INSTRUÇÃO A ELA SE REPORTAR OU O DISPOSTO NO ITEM V POSSUI AUTONOMIA PRÓPRIA, PELAS CARACTERÍSTICAS ESPECIAIS DAS TAIS PARTES E PEÇAS.

(...)

NESTE EVIDENTE CONFLITO, ENTENDE ESTA ASSESSORIA QUE O INSUMO DEVE SER CLASSIFICADO COMO PRODUTO INTERMEDIÁRIO, COM FULCRO NO ITEM V DA INSTRUÇÃO 01/86, POR SER EXATAMENTE ELE QUE ESTÁ EM CONTATO DIRETO COM O PRODUTO E QUE, AO SE EXAURIR, COMPORTA ADIÇÃO DE UM NOVO CAPEAMENTO DO ROLO, COMO ACONTECE NOS FORNOS SIDERÚRGICOS, EM RELAÇÃO AOS REVESTIMENTOS CERÂMICOS QUE SÃO SUBSTITUÍDOS AO LONGO DO TEMPO (ARGAMASSA, PRINCIPALMENTE), NAS BICAS CORRIDAS DO GUSA, EM QUE SÃO SUBSTITUÍDOS OS REVESTIMENTOS DESSAS BICAS E OUTROS ITENS ASSEMELHADOS NO PROCESSO PRODUTIVO DA SIDERURGIA.

EM QUE PESE AS ABALIZADAS POSIÇÕES EM SENTIDO CONTRÁRIO, ENTENDE ESTA ASSESSORIA QUE ÀS PARTES E PEÇAS VINCULADAS AO ITEM V DA IN, ESTÃO RESERVADOS PAPÉIS DE PREPONDERÂNCIA NO PROCESSO PRODUTIVO, RAZÃO PELA QUAL OBTIVERAM DO LEGISLADOR INFRALEGAL TRATAMENTO DIFERENCIADO. É O CASO DO MATERIAL ORA TRATADO, CUJA EXISTÊNCIA CONSTITUI-SE NUMA DAS ESPINHAS DORSAIS DA PRODUÇÃO DO AÇO, SUPORTANDO TODA A CARGA DE DESGASTE POR FORÇA DO TRANSPORTE DAS PLACAS DE AÇO EM ALTA TEMPERATURA. (GRIFOS ACRESCIDOS).

Conclui-se, pois, que a análise de partes e peças utilizadas no processo produtivo deve, necessariamente, observar os itens IV e V da IN/86.

Lado outro, as retificações/polimentos dos produtos não descaracterizam sua condição de produto intermediário.

Do exposto, vê-se que as feiras e núcleos de feiras cumprem fielmente os pressupostos definidos no RICMS/02 e na Instrução Normativa nº 01/86 para se caracterizarem como produtos intermediários.

Diante dessa conclusão, devem também ser excluídas as exigências relacionadas à cobrança da diferença entre a alíquota interna e a interestadual do ICMS, devida nas aquisições interestaduais de mercadorias, segundo à Fiscalização, destinadas

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ao uso e consumo do estabelecimento, nos termos do art. 42, § 1º, inciso I e art. 43, inciso XII, ambos do RICMS/02, *in verbis*:

Art. 42 - As alíquotas do imposto são:

(...)

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

(...)

Art. 43 - Ressalvado o disposto no artigo seguinte e em outras hipóteses previstas neste Regulamento e no Anexo IV, a base de cálculo do imposto é:

(...)

XII - na entrada, no estabelecimento de contribuinte, em decorrência de operação interestadual, de mercadoria destinada a uso, consumo ou ativo permanente do adquirente, a base de cálculo sobre a qual foi cobrado o imposto na origem;

No caso em tela, considerando a conclusão de que feira e núcleo de feira são produtos intermediários, não há infringência à legislação ou infração cometida pela Impugnante no que se refere à diferença entre as alíquotas.

De todo o exposto, importante observar que, considerando-se o princípio da não cumulatividade do imposto e as notas fiscais de saídas de feiras, com tributação pelo ICMS, apresentadas pela Autuada, caberia às partes uma análise mais aprofundada em relação a essa matéria.

Não obstante, considerando-se que a linha conclusiva transcende esse argumento apresentado pelo Sujeito Passivo, conclui-se que não restaram caracterizadas as infringências à legislação tributária, sendo, por conseguinte, ilegítimas as exigências constantes do Auto de Infração em comento.

Por fim, para dar uma satisfação à Impugnante sobre sua alegação de impossibilidade de aplicação conjunta de multa isolada e multa de revalidação, necessário fazer as seguintes ponderações.

As multas foram exigidas na forma da legislação tributária estadual, sendo cobradas conforme a natureza da infração cometida. Percebe-se que tais penalidades possuem naturezas distintas e têm como referência valores diversos. A multa de

revalidação refere-se a descumprimento de obrigação principal exigida em razão do não recolhimento do imposto não recolhido no todo ou em parte, enquanto que a multa isolada aplica-se sobre descumprimento de obrigação acessória.

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 mesma cuja aplicação é excluída pela denúncia espontânea a que se refere o art. 138 do Código Tributário Nacional - CTN, onde o arrependimento oportuno e formal da infração faz cessar o motivo de punir”.

Por outro lado, 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.

Nesse sentido é o entendimento de abalizada doutrina.

Para Aliomar Baleeiro (Direito Tributário Brasileiro, atualizado por Misabel 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).

Na lição de RICARDO LOBO TORRES (in Curso de Direito Financeiro e Tributário, 6ª ed., p. 277-278):

As penalidades pecuniárias e as multas fiscais não se confundem juridicamente com o tributo. A penalidade pecuniária, embora prestação compulsória, tem a finalidade de garantir a inteireza da ordem jurídica tributária contra a prática de ilícitos, sendo destituída de qualquer intenção de contribuir para as despesas do Estado. O tributo, ao contrário, é o ingresso que se define primordialmente como destinado a atender às despesas essenciais do Estado, cobrado com fundamento nos princípios da capacidade contributiva e do custo/benefício.

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.

"Não resta dúvida de que as sanções tributárias não podem ser insignificantes, de modo que percam seu aspecto repressivo ou preventivo de coibição de ilícito. (...)." (DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas ao livro Direito tributário brasileiro, de Aliomar Baleeiro. 11. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 863).

"As penalidades são postas para desencorajar o inadimplemento das obrigações tributárias" (CALMON, Sacha, in Curso de Direito Tributário Brasileiro, 1999, p. 696).

O Estado somente tem condições de cumprir as suas finalidades sociais se tiver orçamento, o que se consegue via tributos e, assim, o meio coercitivo para obrigar o contribuinte ao implemento de suas obrigações constitui forma válida para a consecução de suas finalidades.

O desembargador 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.

Resta claro que não 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 (TJMG) 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, conforme se depreende da leitura da Apelação Cível nº 1.0672.98.011610-3/001, emendada 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 DEPRECIÇÃO 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^a. SR^a. DES^a. VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE.

Diante disso, não se vislumbra a ocorrência do *bis in idem* apontado pela Defesa em relação às penalidades exigidas pelo Fisco.

Correta, portanto, a aplicação das penalidades na exata medida prevista na legislação tributária deste Estado, não competindo ao órgão julgador administrativo negar aplicação de dispositivo legal, nos termos do art. 110, inciso I do Regulamento do Processo Tributário Administrativo, aprovado pelo Decreto 44.747/08.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar improcedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Juliana Melo Ribeiro e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Célio Lopes Kalume. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Reinaldo Lage Rodrigues de Araujo (Revisor) e José Luiz Drumond.

Sala das Sessões, 29 de julho de 2015.

Carlos Alberto Moreira Alves
Presidente

Fernando Luiz Saldanha
Relator

P

20.819/15/2ª