

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.950/16/3ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000208559-48  
Impugnação: 40.010135635-21  
Impugnante: Gerdau Açominas S/A  
IE: 459018168.00-17  
Proc. S. Passivo: Tatiana Rezende Torres/Outro(s)  
Origem: DF/BH-3 - Belo Horizonte

**EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – MATERIAL DE USO E CONSUMO.** Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS destacados em notas fiscais de aquisição de materiais de uso e consumo (lingoteiras e cilindros de laminação), contrariando o disposto no art. 70, inciso III do RICMS/02. **Infração caracterizada. Corretas as exigências de ICMS, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.**

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

**RELATÓRIO**

Versa a presente autuação sobre recolhimento a menor do ICMS, apurado mediante recomposição da conta gráfica da empresa autuada, face à constatação de aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a materiais de uso e consumo.

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

Inconformada com as exigências fiscais, a Autuada apresenta, tempestivamente, através de procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 45/113, cujos argumentos são refutados pelo Fisco às fls. 212/228.

A Assessoria do CC/MG, em Parecer de fls. 231/248, opina, em preliminar, pelo indeferimento da prova pericial requerida e pela rejeição das prefaciais arguidas e, no mérito, pela procedência do lançamento.

Em sessão realizada no dia 11/02/15, a 2ª Câmara de Julgamento defere a prova pericial requerida pela Impugnante e formula outros quesitos (fl. 254). O Fisco também apresenta quesitos às fls. 266.

Uma vez designado pelo titular da Repartição Fazendária lançadora do crédito tributário, o Perito responsável elabora o Laudo Pericial de fls. 279/306.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Às fls. 332/359 e 362/363, respectivamente, estão acostadas as manifestações da Impugnante e do Fisco sobre as conclusões contidas no Laudo Pericial.

A Assessoria do CC/MG ratifica integralmente o parecer anteriormente elaborado (fls. 231/248), opinando, uma vez mais, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas 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 alterações de estilo.

#### **Da Preliminar**

De acordo com a Impugnante “o lançamento efetuado pelo Fisco não merece subsistir, pois padece de nulidade, por violação direta aos arts. 146 e 149 do CTN”.

Menciona, nesse sentido, que no ano de 2012 foi submetida a outro procedimento de fiscalização da SEF/MG, sendo realizada a conferência de todos os créditos por ela escriturados, no período de janeiro a dezembro de 2008, incluindo os créditos relativos às lingoteiras e aos cilindros de laminação.

Informa que as autoridades fiscais entenderam que os créditos referentes a esses materiais eram legítimos, já que não foram objeto de lançamento no Auto de Infração nº 01.000185204.46 e que, dessa forma, restaram homologados os créditos relativos aos cilindros de laminação e às lingoteiras.

Entende, assim, que as autoridades administrativas realizaram nova ação fiscal e alteraram o critério jurídico anteriormente adotado, glosando o aproveitamento de créditos referentes às lingoteiras e aos cilindros de laminação.

No entanto, ao contrário do alegado pela Impugnante, no caso dos autos não houve alteração do critério jurídico originalmente adotado pelo Fisco, assim como inexistente qualquer afronta ao disposto no art. 149 do Código Tributário Nacional - CTN.

Há que se destacar, inicialmente, que inexistente dispositivo legal que proíba o reexame de período já fiscalizado. Durante um período podem ser levantados vários ilícitos tributários, que podem ou não ser autuados em conjunto e em tempos diferentes.

Inexistente, também, qualquer óbice legal que impeça o Fisco de efetuar o lançamento relativo a determinada irregularidade que, num primeiro momento, não tenha sido apurada, mas que venha a ser observada em momento posterior, dentro do período decadencial.

Deve-se, portanto, ter em vista a irregularidade praticada, esse é o objeto, ou seja, o fato de ter havido a emissão de um Auto de Infração durante determinado procedimento administrativo de fiscalização não significa o seu encerramento, tampouco homologação dos demais dados da escrita fiscal do contribuinte.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Embora o presente lançamento não tenha origem em revisão de lançamento anterior, é importante observar que o art. 149, inciso VIII do Código Tributário Nacional prevê expressamente que o lançamento é efetuado ou revisto de ofício quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior, observado o prazo decadencial.

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

(...)

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior.

No caso presente, o fato de as lingoteiras e os cilindros de laminação comportarem recuperação não era de conhecimento do Fisco até então, porém, após sua constatação, o Fisco, amparando-se nas disposições contidas na Instrução Normativa nº 01/86, chegou à conclusão de que os referidos produtos não geravam direito a créditos do imposto, por não se enquadrarem no conceito de produtos intermediários, sendo, pois, considerados materiais de uso e consumo.

Por oportuno, segue abaixo o trecho da manifestação fiscal que aborda a questão suscitada pela Impugnante:

Em 14/11/13, em visita técnica às instalações do contribuinte, foram confirmadas as suspeitas de que as lingoteiras e os cilindros de laminação sofrem **recuperação** através das manutenções nas oficinas próprias. Ao serem questionados, os técnicos da Gerdau explicaram detalhadamente como são executadas estas recuperações para reutilização destas lingoteiras e destes cilindros.

A INSTRUÇÃO NORMATIVA SLT Nº 01, **vigente desde 20 de fevereiro de 1986** (IN 01/86), que trata do conceito de produto intermediário, esclarece:

→ Em seu inciso II que, se o produto comportar recuperação ou restauração ele não é considerado consumido integralmente no processo de industrialização;

→ Em seu inciso V que, para que as partes e peças de máquina, aparelho ou equipamento sejam considerados produtos consumidos imediata e integralmente no processo de industrialização, além de outros requisitos, **a substituição** periódica das mesmas **deverá ocorrer em razão de sua inutilização ou exaurimento** (e não em razão da necessidade de recuperação ou restauração das mesmas).

Desta forma, é totalmente equivocada a afirmação da Autuada de que a fiscalização tenha alterado o critério

jurídico da norma que se encontra vigente desde 1986. O que ocorreu foi a ciência e comprovação (em 14.11.2013) de um fato (**verdade material**) de que as lingoteiras e os cilindros de laminação **comportam recuperação**, não se enquadrando, por este motivo, no conceito de produto intermediário disposto na IN 01/86.

Deve-se observar que em nenhuma das autuações anteriores citadas pela Autuada, relativas ao estorno de créditos de Cilindros de Laminação, já julgadas pelo Conselho de Contribuintes de MG, há qualquer referência a este fato (possibilidade de recuperação dos cilindros). Assim podemos concluir que, à época das autuações, este fato não era do conhecimento da fiscalização estadual. Entretanto, é inegável que era do conhecimento da Autuada.

Não há que se falar, portanto, em alteração de critério jurídico ou em ofensa ao art. 149 do CTN, pois o Fisco em momento algum, de forma tácita ou expressa, homologou os créditos apropriados pela Impugnante.

#### **Do Mérito**

Primeiramente, baseando-se na regra contida no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional (CTN), a Impugnante argui a decadência do crédito tributário relativo aos fatos ocorridos no período de 01/01/08 a 26/12/08.

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

Da análise das peças que compõem os autos, tem-se que, em relação aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2008, a contagem do prazo decadencial iniciou-se em 01/01/09, findando-se somente em 31/12/13.

Considerando-se que o Auto de Infração foi lavrado em 03/12/13 e que o Sujeito Passivo foi pessoalmente intimado em 27/12/13 (fl. 04), verifica-se, inequivocamente, a não ocorrência de decadência do direito do Fisco de promover o lançamento em apreço.

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

No presente caso, não houve pagamento integral do ICMS devido, em função de aproveitamento indevido de créditos do imposto. Inexistindo o pagamento, não há que se falar em homologação do lançamento e sim em exigência de ofício do

tributo devido, com os acréscimos legais, no prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I do CTN, que foi fielmente cumprido, conforme demonstrado.

Deve ser rejeitada, portanto, a arguição de decadência do crédito tributário relativo aos fatos ocorridos no período de 01/01/08 a 26/12/08.

Abordando o mérito propriamente dito, a irregularidade refere-se a aproveitamento indevido de créditos de ICMS, no exercício de 2008, relativos a aquisições de materiais de uso e consumo.

As exigências fiscais referem-se ao ICMS não recolhido aos cofres públicos, apurado mediante recomposição da conta gráfica, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, respectivamente.

Os créditos estornados no presente lançamento foram aproveitados no Campo 71 das DAPIs (Outros Créditos) e discriminados pelo Contribuinte como “PARCELA IMOBILIZADO – LC 102 - apropriação parcela imobilizado”.

Atendendo à intimação do Fisco, o Contribuinte apresentou o detalhamento desses valores, informando os dados dos documentos fiscais, as descrições dos produtos e os valores de ICMS.

Os documentos fiscais constantes desse detalhamento referem-se a aquisições dos produtos “Lingoteiras” e “Cilindros de Laminação”.

De acordo com o resumo apresentado pelo Fisco (fl. 07), os documentos fiscais relativos à presente autuação:

- foram escriturados sem crédito no livro Registro de Entradas;
- não foram escriturados no livro CIAP (Livro de Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente);
- foram lançados em planilha “extrafiscal” (vide DVD – fl. 13 – “Planilha 1-f”), na qual os valores de ICMS eram acumulados;
- no final de cada mês, o saldo de ICMS acumulado era dividido por 48 (quarenta e oito). O valor resultante dessa divisão era aproveitado no Campo 71 da DAPI (Outros Créditos) e discriminado no livro Registro de Apuração do ICMS como “PARCELA IMOBILIZADO – LC 102 - apropriação parcela imobilizado”;

Os créditos apropriados, relativos ao exercício de 2008, foram estornados pelo Fisco em função do entendimento de que os produtos “Lingoteiras” e “Cilindros de Laminação” não podem ser classificados como ativo imobilizado (têm vida útil inferior a um ano) ou como produtos intermediários (comportam recuperação ou restauração – não atendem ao disposto na Instrução Normativa SLT nº 01/86), sendo considerados pela legislação vigente como materiais de uso e consumo.

A Autuada alega que, com o advento da Lei Complementar (LC) nº 87/96, a possibilidade de creditamento de produtos intermediários passou a estar condicionada única e exclusivamente à utilização dos bens na atividade do estabelecimento.

É importante salientar que a LC nº 87/96 não alterou o conceito, para aplicação da legislação do ICMS, de produto intermediário e de material de uso e consumo. O que era material de uso e consumo antes da edição da LC nº 87/96 continua sendo material de uso e consumo. O mesmo acontece com o produto intermediário.

Analisando-se o Laudo Pericial acostado às fls. 279/306, verifica-se que a perícia solicitada foi realizada com absoluta eficiência, tendo possibilitado a conclusão inequívoca sobre o mérito.

De acordo com o relato do Sr. Perito, para elaboração e conclusão de seu laudo pericial, a Instrução Normativa nº 01/86 foi analisada mediante o emprego dos métodos de interpretação gramatical ou literal, lógico, sistemático e teleológico, nos seguintes termos, *in verbis*:

Interpretação gramatical ou literal da Instrução Normativa SLT nº 01/1986:

Dispõe o inciso I:

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

O inciso I expressa o seguinte:

1. O consumo imediato equivale ao consumo direto, considerando que as palavras imediato e direto são sinônimas, de acordo com o dicionário digital <http://www.sinonimos.com.br/> e demais dicionários da língua portuguesa. Por isso, nesta perícia as duas palavras são usadas no sentido de consumo instantâneo, rápido, continuamente, sem interrupção.

2. Foram estabelecidas as seguintes condições no inciso I, porque o produto, literalmente, deve ser:

- a) consumido imediata e diretamente na linha de produção;
- b) consumido na linha de produção, mas nunca marginalmente ou em linhas independentes.

No caso concreto, as lingoteiras e cilindros de laminação:

- Não atendem a primeira condição prevista no inciso I (consumo imediato e direto), porque as lingoteiras e os cilindros de laminação não são consumidos imediata e

diretamente, no sentido de instantâneo, rápido, como será demonstrado a seguir.

- atendem a segunda condição prevista no inciso I, porque as lingoteiras e os cilindros de laminação são usados na linha de produção.

Dispõe o inciso II:

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.

O inciso I abordou o conceito de consumo imediato e direto, no sentido de instantâneo, rápido. Na sequência, o inciso II prescreve que o consumo deve ser ainda integral, no sentido de completo, absoluto, inteiro.

O inciso II estabelece literalmente as seguintes condições:

1. o consumo integral tem como consequência o exaurimento de um produto individualizado na finalidade que lhe é própria, sem implicar, necessariamente, o seu desaparecimento físico total;
2. considera-se que o produto é consumido integralmente no processo de industrialização quando 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;
3. o produto não pode comportar recuperação ou restauração de seu todo ou de seus elementos.

Em relação à exigência de que as lingoteiras e os cilindros de laminação sejam consumidos integralmente no processo de industrialização desgastando-se, contínua, gradativa e progressivamente, até resultarem acabados, esgotados, inutilizado, por força do cumprimento de sua finalidade específica no processo industrial, conclui-se, pela vida útil das peças, que essa exigência prevista no inciso II, só é atendida parcialmente. Tal situação

ocorre em face do uso de “90 corridas ou 20 dias” de produção para as lingoteiras (fl. 88) e entre seis e oito meses para os cilindros de laminação (fl. 94). Essas informações da Contribuinte demonstram que as peças cumprem a sua função contínua, gradativa e progressivamente. Porém, a retirada das peças para a “manutenção” (conforme informado pela Contribuinte) interrompe o processo de desgaste contínuo, gradativo e progressivo.

Em relação à exigência de que as lingoteiras e os cilindros de laminação não podem comportar recuperação ou restauração de seu todo ou de seus elementos, as análises demonstram o seguinte:

a) Recuperação tem o mesmo significado de restauração. Portanto, são palavras sinônimas e possuem significado idêntico, conforme consulta na internet nas seguintes fontes:

<http://www.sinonimos.com.br/recuperacao/>;

<http://www.dicio.com.br/recuperar/>;

[http://www.priberam.pt/dlpo/recupera%C3%A7%C3%A3o](http://www.priberam.pt/dlpo/recupera%C3%A7%C3%A3o;);

[http://www.aulete.com.br/restaura%C3%A7%C3%A3o](http://www.aulete.com.br/restaura%C3%A7%C3%A3o;);

b) de acordo com as explicações de fl. 87, a Contribuinte expressamente afirma que efetua o reparo das lingoteiras, da seguinte forma: utilização de grampos para reduzir a propagação de trincas decorrentes das dilatações térmicas provocadas pelo aço; esmerilhamento. Sem essas providências, as lingoteiras não poderão ser usadas nas “90 corridas ou 20 dias” de produção.

Reparo, do verbo reparar, também significa restauração, recuperação. Por conseguinte, conclui-se que o serviço executado nas lingoteiras não é de simples limpeza, mas de restabelecimento das condições de funcionamento das peças.

As lingoteiras objeto da perícia são as convencionais e já não são usadas atualmente, de acordo com as informações repassadas pelos representantes da Contribuinte durante a visita técnica. Por esse motivo, as fotografias de fls. 84 a 87 servem como subsídios para esclarecer como se dá o processo de recuperação.

Na visita técnica foi esclarecido que para efetuar o trabalho de colocação de grampos e esmerilhamento (fl. 87) as lingoteiras devem ser retiradas da produção. Por isso, ficam inativas até que o técnico verifique os danos causados pelas altas temperaturas.

Se houver trincas na lingoteira, será necessário colocar grampos. Assim, o trabalho é de recuperação da peça que tem defeito, pois as trincas poderão se abrir e comprometer toda a produção do aço inserido na lingoteira; se tiverem crostas de aço aderidas, será necessário o esmerilhamento. Sem essas providências, haverá perda das funções originais das lingoteiras, com prejuízo à produção, no caso das trincas ou à qualidade do aço, na existência de crostas aderidas.

Esmerilhar, para a retirada do aço aderido na lingoteira, significa tirar o excesso do material que prejudica a fabricação do lingote. Por isso, não é só de limpeza, arrumação, asseio ou higiene, que seria configurada se fossem usados produtos que lavassem e fizessem a limpeza na peça. A partir da constatação de que existe aço aderido e que a sua remoção exige meio mecânico (esmeril) para reativar as funções originais, fica caracterizada a recuperação.

Da mesma forma, os cilindros de laminação são retirados da atividade para o trabalho de usinagem. Logo, ficam fora da linha de produção para a correção dos defeitos que são apontados nas duas primeiras fotografias de fl. 92, nas quais vê-se, com clareza, os danos informados na fl. 91 “*cânais dos cilindros com os principais danos verificados (trincas (indicadas pelas setas) e sulcos (indicados pelas linhas traço-ponto)*”. Ora, se há dano ao cilindro, como comprovam as fotografias, a usinagem feita neles só pode ser de recuperação.

Na visita técnica ficou esclarecida que a usinagem se dá em dois momentos distintos: a) na aquisição dos cilindros lisos e novos, que são usinados para atender às necessidades da produção; b) na usinagem dos cilindros depois de certo tempo de uso, quando apresentam os danos informados na fl. 91 (trincas e sulcos) e fotografados na fl. 92 (que corresponde ao processo sob análise nessa perícia).

A usinagem dos cilindros, por conseguinte, não é só de limpeza. Envolve processo mecânico com máquinas (tornos) em que são recuperados. Nesse período de recuperação, da mesma forma que as lingoteiras, os cilindros não são usados na industrialização.

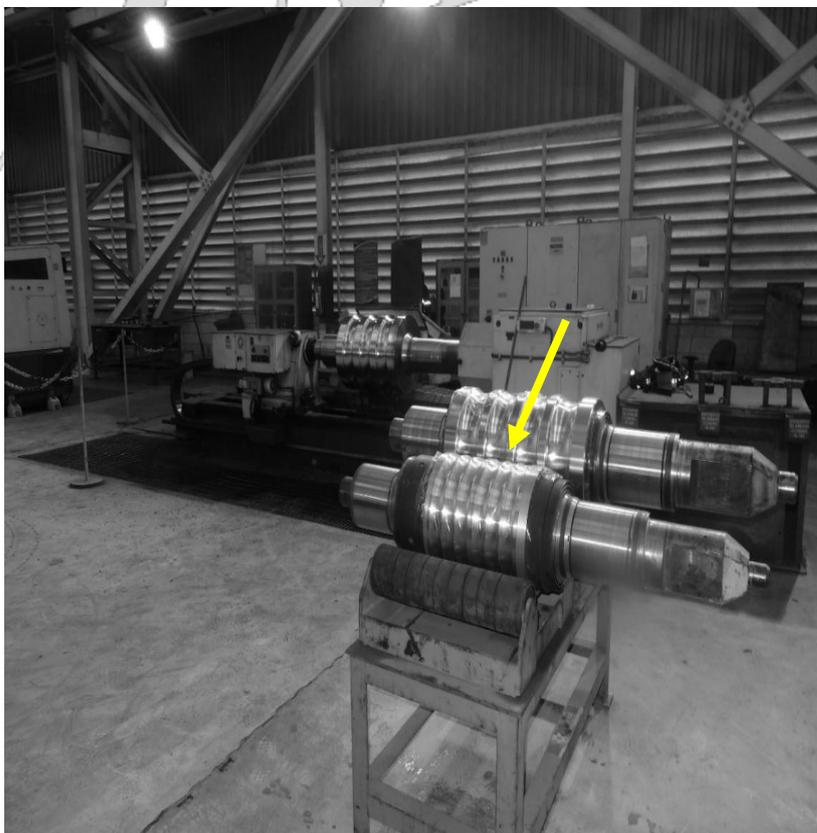
As fotografias abaixo demonstram o processo de usinagem dos cilindros novos e dos cilindros usados:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

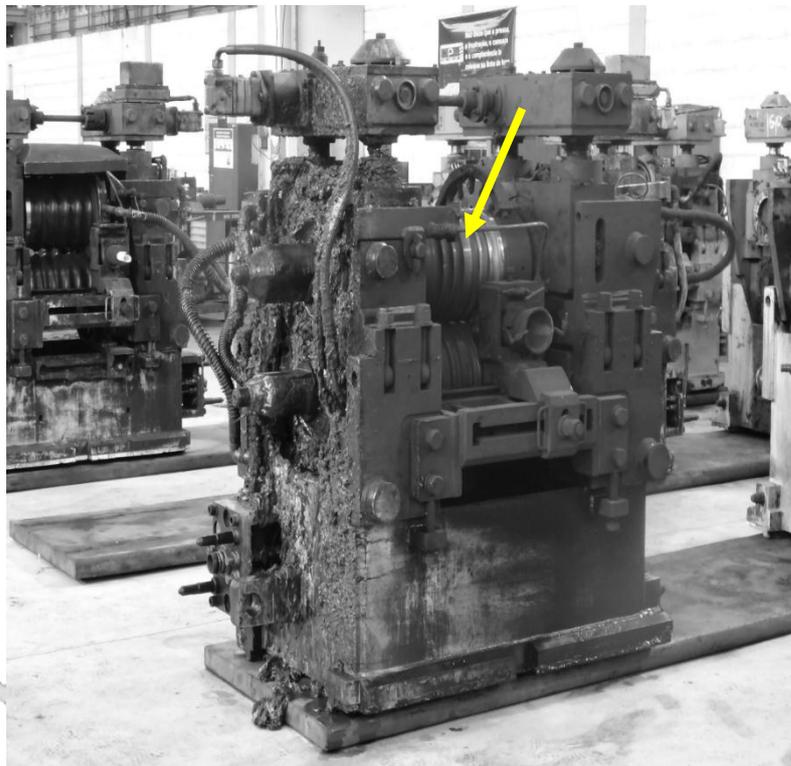
Torno em que são feitos os sulcos nos cilindros de laminação (novos ou usados).



Cilindros novos usinados



Cilindro usado, retirado da produção para ser usinado



Detalhe do cilindro usado, para ser usinado



Detalhes dos danos no cilindro usado, a ser usinado



Cilindros recuperados depois da usinagem, com fita protetora



Fica muito claro nas fotografias de fls. 92 e 93 do PTA que os cilindros de laminação são recuperados mediante usinagem, como informado pela Contribuinte. O trabalho de usinagem identificado nas fotografias representa a renovação, a reforma das peças que perderam parte das funções originais em decorrência de desgastes por uso. Dessa forma, são usados equipamentos específicos, que restabelecem, por exemplo, “a abertura dos canais de cilindros e

*discos do laminador*” (fotografia de fl. 93), sem os quais os cilindros de laminação não poderiam ser usados com a eficiência esperada.

Na fl. 87 do PTA, as fotografias são esclarecedoras ao demonstrar que as lingoteiras não estão em produção. Juntamente com as fotografias acima, dos cilindros em processo de usinagem dos cilindros, demonstram que, durante a retirada de uso do processo de industrialização, as peças em questão interrompem o consumo ou o desgaste, contínuo, gradativo e progressivo. Dessa forma, deixam de atender integralmente a segunda condição prescrita no inciso II.

Dispõe o inciso III:

III - Não se consideram consumidas imediata 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.

O disposto acima não se aplica às lingoteiras e aos cilindros de laminação, porque estão classificados como peças e o inciso III trata de ferramentas, instrumentos ou utensílios.

Dispõe o inciso IV:

IV - Igualmente não são considerados produtos consumidos imediata e integralmente no processo de industrialização as partes e peças de máquina, aparelho ou equipamento, pelo fato de **não se constituírem em produto individualizado**, com identidade própria, mas apenas componentes de uma estrutura estável e duradoura, cuja manutenção naturalmente pode importar na substituição das mesmas. (grifamos)

O inciso IV expressa o seguinte:

1. As partes e peças de máquina aparelho ou equipamento são meros componentes de uma estrutura estável e duradoura. Estas partes e peças não se constituem em produto individualizado, com identidade própria, pois são identificados como componentes vinculados a um conjunto.

2. Na manutenção dessas máquinas aparelhos e equipamentos pode, naturalmente, ocorrer a substituição dessas partes e peças.

3. A substituição dessas partes e peças ocorre em razão de desgaste natural pelo funcionamento da máquina aparelho ou equipamento e assim não são considerados produtos consumidos imediata e integralmente no processo de industrialização para serem caracterizados como produto intermediário.

No caso concreto, observando-se somente a prescrição do inciso IV, as lingoteiras e os cilindros de laminação são caracterizados como meros componentes de equipamentos.

Dispõe o inciso V:

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.

O inciso V expressa que sob determinadas condições cumulativas existem exceções ao inciso IV, que permitem classificar algumas partes e peças como produto intermediário, de acordo com as diretrizes da Instrução Normativa SLT nº 01/1986.

1. A parte ou peça deve, necessariamente, entrar em contato com o produto que se industrializa.

2. A parte ou peça deve, necessariamente, desenvolver atuação particularizada, essencial e específica no contato com o produto que se industrializa (característica de produto intermediário atuando na industrialização).

3. A parte ou peça deve perder suas dimensões ou características originais, exigindo, por conseguinte, a sua substituição periódica em razão de sua inutilização ou exaurimento ao atuar na industrialização (característica inerente ao produto intermediário).

No caso concreto, observando-se as prescrições do inciso V, deve-se separar do conjunto de partes e peças do inciso IV, para análise das exceções, as lingoteiras e os cilindros de laminação.

Constata-se que tanto as lingoteiras como os cilindros de laminação entram em contato com o produto que se industrializa;

Conclui-se também que essas peças desenvolvem atuação particularizada, essencial e específica no contato com o produto que se industrializa;

Observa-se, entretanto, que as lingoteiras e os cilindros de laminação são periodicamente retirados do processo de industrialização em razão da necessidade de manutenção (para recuperação ou restauração) e não de sua inutilização ou exaurimento, como exige a norma.

Esta última observação encontra-se também em consonância com a vedação prescrita no inciso II da Instrução Normativa.

Dessa forma, as lingoteiras e os cilindros de laminação enquadram-se no inciso IV da Instrução Normativa SLT nº 01/1986.

**Interpretação lógica Instrução Normativa SLT nº 01/1986:**

O objetivo da interpretação lógica é averiguar se existe compatibilidade e coerência entre os dispositivos da norma em todo o seu conjunto, de maneira a identificar se existem antinomias, contradições no conteúdo que possam prejudicar a aplicação das regras nela previstas.

Após efetuar a interpretação gramatical da norma acima, aplicada ao contexto do fato concreto (tributação das lingoteiras e dos cilindros de laminação), é importante verificar se os incisos I a V da Instrução Normativa SLT nº 01/1986 possuem harmonia que permitam extrair do texto o verdadeiro significado e conteúdo lógicos.

Da análise lógica, verifica-se o seguinte:

1. O inciso I estabeleceu as regras de consumo imediato, direto. Pela interpretação gramatical verificou-se que as lingoteiras e os cilindros de laminação, pelas características que lhes são próprias, são classificados como peças integrantes da industrialização do aço. A partir dessa diretriz da norma serão decorrentes os demais preceitos tratados nos incisos seguintes.
2. O inciso II, em continuidade lógica ao inciso I, estabeleceu o conceito de consumo integral de produto individualizado, no caso concreto, das lingoteiras e dos cilindros de laminação, acrescentando, na parte final do inciso que não podem comportar recuperação ou restauração de seu todo ou de seus elementos.

3. O inciso III não tem aplicação ao caso concreto porque trata de ferramentas, instrumentos ou utensílios, que não é o caso em questão.

4. O inciso IV veda o aproveitamento de crédito de partes e peças de manutenção de máquina, aparelho ou equipamento, como é o caso das lingoteiras e dos cilindros de laminação.

5. O inciso V excepciona as partes e peças previstas no inciso IV, desde que desenvolvam atuação particularizada, essencial e específica na linha de produção em contato físico com o produto que se industrializa. Nessa primeira premissa do inciso V, as lingoteiras e os cilindros de laminação poderiam ser considerados produtos intermediários.

Entretanto, o inciso V, na parte final, em harmonia com o inciso II, prevê que as partes e peças, como produto intermediário devem perder suas dimensões ou características originais, exigindo, por conseguinte, a sua substituição periódica em razão de sua inutilização ou exaurimento. Todavia, as lingoteiras sofrem trincas e ficam com aço aderido. Se não forem grampeadas e esmerilhadas, em trabalho de recuperação, não servirão como molde para o lingote. De igual maneira, os cilindros de laminação, se não forem recuperados mediante usinagem, também não poderão ser utilizados na laminação do aço.

Ao ser efetuada a recuperação das lingoteiras e dos cilindros de laminação, com o restabelecimento das suas funções originais, a **condição final** do inciso V deixa de ser atendida, **porque a substituição delas ocorre para recuperação e não por inutilização ou exaurimento, conforme a exigência do inciso V.**

#### **Interpretação sistemática da Instrução Normativa SLT nº 01/1986:**

O método sistemático é importante na análise da norma em questão, porque permite confrontar os incisos I a V para verificar possíveis incoerências ou desconexão entre eles. Com essa análise, será possível aferir se existem margens para mais de uma interpretação e aplicação da norma sobre o mesmo fato tributário.

A interpretação sistemática pressupõe o confronto das disposições normativas que, conforme as abordagens feitas na interpretação gramatical, são as seguintes:

1. Inciso I:

Expressa o conceito do consumo imediato ou direto de produto individualizado na linha principal de produção da industrialização,

2. Inciso II:

a) Expressa o conceito e a maneira de como deve ocorrer o consumo integral na linha principal de produção da industrialização;

b) estabelece a condição de que produto não pode comportar recuperação ou restauração de seu todo ou de seus elementos.

Conclui-se que, de maneira sistemática, o inciso II acrescenta ao conceito de consumo imediato ou direto o conceito de consumo integral e ainda estabelece a condição clara de que o produto intermediário não pode ser recuperado ou restaurado.

3. Inciso III:

Disciplina sobre o consumo imediato e integral de ferramentas, instrumentos ou utensílios. Nesse caso, não se aplica às lingoteiras e aos cilindros de laminação, porque estão classificados como peças e o inciso III trata de ferramentas, instrumentos ou utensílios.

4. Inciso IV:

a) Estabelece a regra de que partes e peças de manutenção 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, não são considerados produtos intermediários.

b) Esclarece que a manutenção naturalmente pode importar na substituição das partes e peças de máquina, aparelho ou equipamento.

5. Inciso V:

Abre exceção à regra do inciso IV, para permitir como produto intermediário as partes e peças que possuem características, como a dedesenvolverem atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção em contato físico com o produto que se industrializa e percam as suas dimensões ou características originais, desde que sejam substituídas em razão de sua inutilização ou exaurimento.

De forma sistemática, o inciso V permite, diferentemente do previsto no inciso IV, que as partes

e peças com as características citadas, possam ter tratamento tributário específico.

Nesta perícia, as lingoteiras e os cilindros de laminação estão classificados nos conceitos do inciso IV. Por conseguinte, não poderiam ser considerados produtos intermediários.

A questão a desvendar, no entanto, é com o fato de desenvolverem ou não atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção e terem contato físico com o aço, como exigido no inciso V. A explicação é a seguinte:

Ora, o inciso V, como fundamentado acima, trata das excepcionalidades ao inciso IV. Nesse caso, as lingoteiras e os cilindros de laminação para serem considerados produtos intermediários, deveriam ser consumidos direta, imediata e integralmente, sem sofrerem recuperação em decorrência de danos.

Conclui-se que, por meio da interpretação sistemática dos incisos I, II, IV e V, as lingoteiras e cilindros de laminação não podem ser equiparados ao conceito de produto intermediário. Logo, não podem gerar crédito do ICMS.

**Interpretação teleológica Instrução Normativa SLT nº 01/1986:**

O método teleológico tem por objetivo compreender a “*ratio legis*” ou “*intento legis*”, a intenção pela qual o legislador editou a norma. É o esforço para entender a finalidade para a qual a norma foi editada.

Nesta perícia, em razão da divergência entre a Contribuinte e a Fiscalização, a utilização do método teleológico é justificada por se tratar de ato normativo infralegal, no nível de regulamentação, pois a norma foi elaborada pelo Poder Executivo para dar operacionalidade a matéria tributária prevista em lei. Por isso, é preciso esclarecer, por meio do método teleológico, qual ou quais as intenções do denominado legislador infralegal ao normatizar sobre o conceito do produto intermediário.

O ponto de partida da interpretação teleológica são os “considerandos” da Instrução Normativa SLT nº 01/1986, pois representam a “motivação” do ato administrativo, a exposição de motivos que fundamenta a norma e demonstra quais as intenções do Poder Executivo ao editar as regras nela contidas.

Os “considerandos” e a respectiva interpretação teleológica são os seguintes:

**1º considerando:**

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;**(grifamos)

O considerando acima introduz a primeira intenção da norma: a de regulamentar a apropriação do crédito do antigo ICM (cuja norma foi recepcionada na Constituição Federal de 1988, relativa ao ICMS), especificamente do produto intermediário, em consonância com a ementa do preâmbulo que *“Trata do conceito de produto intermediário, para efeito de direito ao crédito do ICM”*.

**2º considerando:**

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

No considerando supra é expressa a primeira condição para a conceituação do produto intermediário: a de que deve ser integrado ao novo produto.

Como a norma diz respeito ao processo de industrialização, em decorrência do primeiro considerando, a primeira condição para a apropriação do crédito do ICMS é o produto intermediário esteja “misturado, fundido, integrado” ao produto novo, resultado da industrialização.

Como justificado nas interpretações anteriores, as lingoteiras e os cilindros de laminação não são integrados ao aço, porque são peças usadas na produção para moldar o produto. Portanto, de acordo com este “considerando”, está vedado o crédito do ICMS, porque na composição do aço não se encontram fundidos as lingoteiras e os cilindros de laminação que somente dão forma ao metal.

**3º considerando:**

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

No considerando em referência, foi introduzida exceção à regra do 2º considerando: a de que determinados produtos intermediários, apesar de não se integrarem ao novo produto, darão crédito do ICMS, com a condição de que sejam consumidos, imediata e integralmente no curso da industrialização.

Observa-se a vinculação do considerando em apreço com o inciso V, ao prever que podem gerar crédito do ICMS as partes e peças, mais que meros componentes de máquina, aparelho ou equipamento, desenvolverem atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção, em contato físico com o produto que se industrializa.

Como se sabe partes e peças, por mais que sejam imprescindíveis à industrialização, nunca poderão ser conceituadas como produtos intermediários, porque não integrarão o produto final. Porém, foi opção do denominado legislador infralegal “equiparar”, deixar no mesmo nível determinadas “partes e peças” componentes das máquinas e equipamentos, utilizados na industrialização para gerar crédito do ICMS.

A solução encontrada para separar adequadamente as partes e peças que autorizariam o crédito do ICMS daquelas que teriam vedação ao crédito do imposto foi estabelecer que só autorizam o crédito as que desenvolvem atuação particularizada, essencial e específica na linha de produção e contato físico com o produto que se industrializa.

A completa integração da intenção da norma, no sentido de expressar quais partes e peças não dariam direito ao crédito do ICMS está diretamente vinculada aos incisos I e II, que expressam o conceito de consumo imediato e integral, o qual não pode comportar recuperação ou restauração de seu todo ou de seus elementos (inciso II).

**4º considerando:**

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; (grifamos)

Infere-se que o considerando acima foi redigido com a finalidade de delimitar o conceito de produto intermediário.

**5º considerando:**

considerando, com efeito, que o centro das controvérsias reside no duplice circunstanciamento, qual seja **o produto ser consumido imediata e integralmente dentro da linha de produção**; (grifamos)

Na sequência lógica dos considerandos, a regra acima informa que para distinguir as situações de concessão ou vedação do crédito do ICMS, o critério principal é analisar se o produto intermediário ou a ele equiparado é consumido imediata e integralmente dentro da linha de produção.

Não há necessidade de reforçar o argumento sobre a vedação do crédito do ICMS às lingoteiras e aos cilindros de laminação, porque o assunto já foi tratado nesta perícia nos termos da norma.

**6º considerando:**

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

Finalmente, o considerando supra esclarece que a Instrução Normativa SLT nº 01/1986 foi fruto de estudo e análises apropriadas, fundamentadas em fontes técnicas, doutrinárias e jurisprudenciais.

Após as respostas a todos os quesitos a ele dirigidos, o Sr. Perito concluiu, com base na interpretação da Instrução Normativa SLT nº 01/86, que rege o objeto da perícia, que “as lingoteiras e os cilindros de laminação, relacionados no CD à fl. 13, no qual constam 6.839 (seis mil oitocentos e trinta e nove) itens, são classificados como peças que são submetidas à recuperação. Dessa forma, não atendem às condições dos incisos II e V da Instrução Normativa SLT nº 01/86 para serem classificados como produtos intermediários. Nessa situação, a aquisição dessas peças de manutenção não gera direito ao crédito do ICMS”.

Acerca do laudo pericial, a Impugnante relata, inicialmente, que “o laudo pericial concluiu que as lingoteiras e os cilindros de laminação, embora possuam atuação particularizada e essencial dentro da linha de produção da Impugnante; e que, em decorrência do contato físico com o produto que se industrializa, sofrem a perda de suas dimensões ou características originais, não poderiam ser classificados como produtos intermediários porque a sua substituição periódica se daria em razão da necessidade de serem submetidos à ‘recuperação’”.

Entende, porém, que “essa premissa está absolutamente equivocada, pois, em se tratando de partes/peças componentes dos equipamentos, e não de produtos individualizados, o Perito deveria ter analisado o seu enquadramento nos incisos IV e V da IN nº 01/86, e não conjugá-los com os requisitos exigidos nos incisos I e II da mesma norma”.

A seu ver, “no caso das partes, diferentemente do que ocorre com os produtos individualizados, a única condição prevista para aproveitamento do crédito,

nos termos do inciso V da IN SLT nº 01/86, é a sua substituição periódica, em razão da perda de suas dimensões e características originais pelo contato com o produto a ser industrializado. Nesse contexto, no que diz respeito às partes e peças, o citado inciso V não traz qualquer vedação à recuperação ou restauração desses bens, desde que tais processos não impliquem na postergação longa e indefinida de sua vida útil”.

Ressalta que o “próprio laudo pericial confirma que os processos de manutenção aos quais são submetidas as lingoteiras e os cilindros de laminação visam apenas assegurar que estes atinjam a sua vida útil originalmente estabelecida, evitando que o desgaste contínuo e a perda de suas características originais reduzam o tempo regular da sua utilização, antecipando o seu sucateamento”.

Aduz que, “ainda que o equívoco cometido pelo Perito fosse superável, ou seja, ainda que fosse possível admitir que a recuperação ou a restauração das lingoteiras e cilindros de laminação fossem fatores determinantes ao seu enquadramento como produtos intermediários (nos termos do inciso II da IN nº 01/86), não haveria como serem classificados como bens de uso e consumo, uma vez que esses materiais não comportam recuperação ou restauração, mas mera manutenção corretiva”.

Nesse sentido, a Impugnante “refuta a interpretação restritiva dada pelo Perito às disposições da IN nº 01/86, ressaltando que as lingoteiras e os cilindros de laminação são imprescindíveis ao seu processo produtivo e atendem às condições previstas no inciso V da referida norma para fins de seu enquadramento no conceito de produtos intermediários, não podendo ser relegados à vala comum dos ‘bens de uso e consumo’”.

O Fisco, por sua vez, salienta que, observando-se as fotos inseridas na perícia, verifica-se que “os cilindros gastos pelo processo são retirados individualmente do sistema de laminação para serem recuperados através de manutenção” e esclarece que “toda manutenção industrial tem por objetivo o restabelecimento da condição plena de funcionamento dos equipamentos de produção e é feita através da recuperação ou substituição de suas peças e componentes”.

Acrescenta que “o inciso V é taxativo em exigir que a substituição periódica da peça ocorra em razão de sua inutilização ou exaurimento, ou seja, a peça como produto intermediário, não pode comportar recuperação”.

Enfatiza que “esta condição, já exigida no inciso II da IN nº 01/86, tem uma razão óbvia. A matéria-prima e o produto intermediário são equiparados pelo RICMS/02 (art. 66, inciso V, alínea “b” e art. 222, inciso II, alínea “a”). É irreal a possibilidade de recuperação de matéria-prima ou produto intermediário que integra-se ao novo produto ou que é consumido imediata e integralmente no curso da industrialização”.

De acordo com a Instrução Normativa nº 01/86, produto intermediário é aquele que, empregado diretamente no processo de industrialização, integra-se ao novo produto (*o que não é o caso dos autos*), e também o que, embora não se integrando ao novo produto, seja consumido imediata e integralmente no curso da industrialização.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

Exclui desse conceito, 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.

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

Excepciona, entretanto, as partes e peças que, mais que meros componentes de máquina, aparelho ou equipamento, desenvolvam 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.

### Instrução Normativa nº 01/86

... 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, imediata 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

identificação da efetiva participação do produto no processo de industrialização;

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

naturalmente pode importar na substituição das mesmas.

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. (Grifou-se)

Da análise da normal legal supra, verifica-se que, para que determinado bem possa ser caracterizado como produto intermediário, este deve se enquadrar em um dos seguintes pressupostos básicos da IN nº 01/86:

a) integrar-se ao novo produto (o que não ocorre com as lingoteiras e os cilindros de laminação);

b) não havendo integração ao novo produto, deve ser consumido imediata e integralmente no curso da industrialização.

Nesse contexto, há que se destacar, inicialmente, que é fato incontroverso nos autos que as lingoteiras e os cilindros de laminação não se integram aos produtos fabricados pelo estabelecimento autuado.

Dessa forma, os bens em questão deveriam se enquadrar na segunda hipótese, vale dizer, deveria haver o consumo imediato e integral desses bens no curso da industrialização.

Porém, de acordo com o inciso II da Instrução Normativa nº 01/86, para que um produto seja considerado consumido integralmente no processo produtivo, existe uma condição *sine qua non*, qual seja: o produto não pode comportar recuperação ou restauração de seu todo ou de seus elementos, condição esta não satisfeita pelas lingoteiras e pelos cilindros de laminação, pois estes produtos, como visto anteriormente, são recuperados ou restaurados mediante o processo relatado no Laudo Pericial.

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

restauração de seu todo ou de seus elementos.  
(Grifou-se)

Portanto, as lingoteiras e os cilindros de laminação, por comportarem recuperação, não satisfazem o pressuposto contido no inciso II da IN nº 01/86, motivo pelo qual não podem ser classificados como produtos intermediários, e sim como materiais de uso e consumo

O inciso V da Instrução Normativa nº 01/86 não pode ser analisado de forma autônoma, como se vida própria tivesse, sob pena de ofensa aos dois princípios básicos para a caracterização de determinado bem como produto intermediário: (i) integrar-se ao novo produto; (ii) ou aquele que, embora não se integre ao novo produto, se consuma de forma imediata e integral no curso da industrialização.

A instrução não trata do crédito de partes e peças. Trata dos créditos de partes e peças que são produtos intermediários. Logo, trata dos créditos de partes e peças que são consumidos imediata e integralmente (produtos intermediários).

Em razão do que é “ser consumido integralmente” constante do inciso II, tem-se o seguinte resultado lógico: a IN nº 01/86 trata do crédito de partes e peças que são produtos intermediários, em razão de serem consumidos imediata e integralmente, considerando-se consumido integralmente a parte ou peça 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.

É até possível que haja crédito de parte e peça por outro motivo; por exemplo, a parte e peça que é ativo imobilizado, conforme conceituado no RICMS/02. Mas, se é produto intermediário (e não ativo imobilizado), é necessário que (i) integre-se ao novo produto ou (ii) seja consumido imediata e integralmente.

Portanto, se os produtos em análise comportam recuperação, a instrução normativa claramente determina que não são produtos intermediários.

Os Acórdãos nºs 17.417/07/2<sup>a</sup> e 20.314/13/2<sup>a</sup>, corroboram todo o entendimento exposto, pois também analisaram produtos que comportam recuperação e consideraram todos eles materiais de uso e consumo, *in verbis*:

ACÓRDÃO Nº 17.417/07/2<sup>a</sup>

AGRAVANTE/IMPUG: BELGO BEKAERT ARAMES LTDA.

PTA/AI: 01.000144130-17

INSCR. ESTADUAL: 186.335661.00-18

ORIGEM: DF/ BH-1

“... ITEM 01 DO AUTO DE INFRAÇÃO

FOI IMPUTADO O APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DE ICMS, UMA VEZ QUE PROVENIENTES DE AQUISIÇÕES DE MATERIAIS CONSUMIDOS NAS LINHAS MARGINAIS DO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO, NOS EXERCÍCIOS DE 1998, 1999, 2000,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

2001, 2002 E JANEIRO A SETEMBRO/03. NESSE SENTIDO, AS MERCADORIAS FORAM CARACTERIZADAS COMO DESTINADAS AO USO E CONSUMO NO ESTABELECIMENTO.

O CERNE DA QUESTÃO CONSISTE NO CORRETO ENQUADRAMENTO DOS MATERIAIS, PARA EFEITO DE CRÉDITO DO ICMS, OU SEJA, USO E CONSUMO, COMO PRETENDIDO PELO FISCO, OU INTERMEDIÁRIO, COMO PRETENDIDO PELA CONTRIBUINTE.

[...]

FORAM CONSIDERADOS, PARA EFEITO DE ESTORNO DOS CRÉDITOS, OS SEGUINTE FATOS MOTIVADORES, DE CONFORMIDADE COM A UTILIZAÇÃO DE CADA PRODUTO NO PROCESSO: LEGENDA – FL. 29:

- 1- NÃO ENTRA EM CONTATO FÍSICO COM O PRODUTO QUE SE INDUSTRIALIZA;
- 2- LINHA MARGINAL AO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO;
- 3- **COMPORTA RECUPERAÇÃO NO SEU TODO OU EM PARTE;**
- 4- NÃO ESSENCIAL À OBTENÇÃO DO NOVO PRODUTO;
- 5- NÃO CONSTITUI PRODUTO INDIVIDUALIZADO, OU SEJA, PARTE DE MÁQUINAS, EQUIPAMENTOS E PEÇAS DE MÁQUINAS;
- 6- NÃO HÁ O ESGOTAMENTO DE MANEIRA CONTÍNUA, PROGRESSIVA E GRADATIVA: FERRAMENTAS, INSTRUMENTOS E UTENSÍLIOS;
- 7- NÃO CONSUMIDO INTEGRALMENTE NO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO.

**OS FATOS MOTIVADORES ACIMA ENCONTRAM-SE EM PERFEITA CONSONÂNCIA COM OS CONCEITOS EXTRAÍDOS DA IN SLT Nº 01/86.**

FORAM CONSIDERADOS OS SEGUINTE GRUPAMENTOS QUANDO DA ELABORAÇÃO DAS PLANILHAS “RELAÇÃO DE MERCADORIA CLASSIFICADA PELA FISCALIZAÇÃO COMO DE USO E CONSUMO” DE FLS. 20/29 E 600/610: “ANÁLISE DE LABORATÓRIO”, “COMBUSTÍVEL EM LINHA MARGINAL”, “EQUIPAMENTO AUXILIAR”, “INSTRUMENTOS E MATERIAIS DE CONTROLE DE PROCESSO”, “MATERIAIS AUXILIARES”, “MATERIAIS DE VEDAÇÃO”, MATERIAIS PARA MANUTENÇÃO DE EQUIPAMENTOS E INSTALAÇÕES”, “MATERIAIS REFRAATÓRIOS”, “PEÇAS DE REPOSIÇÃO/SOBRESSALENTES”.

TRATA-SE, AINDA, DE CONFORMIDADE COM A UTILIZAÇÃO/LOCAL DE UTILIZAÇÃO CONSTANTE DAS PLANILHAS, DE MATERIAIS PARA ANÁLISE QUÍMICA DE LABORATÓRIO, MATERIAIS DE ENSAIOS FÍSICOS EM LABORATÓRIO, COMBUSTÍVEIS PARA ACIONAMENTO DE CALDEIRA, MATERIAIS UTILIZADOS PARA EVITAR DANO OU GUIA DE PROTEÇÃO CONTRA ROMPIMENTO DO ARAME, MATERIAIS UTILIZADOS NA VEDAÇÃO, MATERIAIS UTILIZADOS NA MANUTENÇÃO E RECUPERAÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS,

UTILIZADOS PARA AFINAMENTO DO ARAME E COMO COMPONENTES DA FIEIRA PARA DAR DEFINIÇÃO DE BITOLA AO ARAME.

VERIFICA-SE QUE OS MATERIAIS NÃO SE CARACTERIZAM COMO INTERMEDIÁRIOS, UMA VEZ QUE NÃO SE INTEGRAM AO NOVO PRODUTO E/OU NÃO SE CONSOMEM IMEDIATA E INTEGRALMENTE NO CURSO DA INDUSTRIALIZAÇÃO E/OU SÃO CONSUMIDOS EM LINHAS MARGINAIS, **ALÉM DE ALGUNS MATERIAIS CONSIDERADOS COMPORTAREM RECUPERAÇÃO.**

RESSALTE-SE AINDA QUE O FISCO, EM CUMPRIMENTO À DILIGÊNCIA PROPOSTA PELA AUDITORIA, MANIFESTOU-SE SOBRE TODOS OS QUESITOS PROPOSTOS PELA IMPUGNANTE, DEIXANDO CLARO TRATAR-SE DE MATERIAIS NÃO ENQUADRADOS NOS CONCEITOS EXTRAÍDOS DA INSTRUÇÃO NORMATIVA SLT Nº 01/86.

A IMPUGNANTE NÃO QUESTIONOU EFETIVAMENTE OS CRITÉRIOS ADOTADOS PARA A CLASSIFICAÇÃO DOS MATERIAIS, GRUPAMENTO, DESCRIÇÃO, UTILIZAÇÃO E LOCAL DE UTILIZAÇÃO, SE ATENDO A CONCEITOS DE ESSENCIALIDADE DOS MATERIAIS NO PROCESSO INDUSTRIAL, O QUE NÃO É O CASO EM FOCO. A IMPUGNANTE APROPRIOU-SE TAMBÉM DE VALORES POR ELA MESMA CONTABILIZADOS COMO USO E CONSUMO...”

ACÓRDÃO Nº 20.314/13/2ª

“... 1. DAS PRELIMINARES”

1.1. DA ARGUMENTAÇÃO DE NULIDADE DO AUTODE INFRAÇÃO

[...]

POR OUTRO LADO, NA PLANILHA DE FLS. 26/27, NA COLUNA “OBSERVAÇÕES”, O FISCO INDICOU A MOTIVAÇÃO DA CLASSIFICAÇÃO DE CADA PRODUTO COMO MATERIAL DE USO E CONSUMO, NOS TERMOS DA INSTRUÇÃO NORMATIVA SUPRACITADA, INDICAÇÃO ESTA QUE PODE SER ASSIM RESUMIDA:

1. BENS QUE COMPORTAM RECUPERAÇÃO: “ANÉIS”, “CONJUNTOS DES”, “DISCOS”, “**FIEIRA**”, “MORDENTES”, “NAVALHAS”, “PLACAS ENKOTEC”, “ROLETES”, “ROLO BTS”, E “TAMPAS”;

2. MATERIAIS UTILIZADOS EM LINHA MARGINAL (TRATAMENTO DE ÁGUA): “DEPOSITOL BETZ DEARBORN”, “DISPERSANTE”, “HIPOCLORITO DE CÁLCIO” E “INIBIDOR BETZ DEARBORN”;

3. OUTRAS MOTIVAÇÕES: “LONA PLÁSTICA” (PROTEÇÃO DE PRODUTOS) E “SABÃO BETZ DEARBORN” (SABÃO DE LIMPEZA INDUSTRIAL).

[...]

NÃO HÁ QUE SE FALAR, PORTANTO, EM CERCEAMENTO DE DEFESA OU EM NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO, AFASTANDO-SE A REFERIDA PRELIMINAR ARGUIDA.

## 2. DOMÉRITO

### 2.2. DA IRREGULARIDADE "1" - CRÉDITOS DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - MATERIAIS DE USO E CONSUMO

A IRREGULARIDADE REFERE-SE A APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DE ICMS RELATIVOS A MATERIAIS DE USO E CONSUMO.

AS EXIGÊNCIAS FISCAIS REFEREM-SE AO ICMS NÃO RECOLHIDO AOS COFRES PÚBLICOS, APURADO MEDIANTE RECOMPOSIÇÃO DA CONTA GRÁFICA, ACRESCIDO DAS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA PREVISTAS NOS ARTIGOS 56, II E 55, XXVI DA LEI Nº 6.763/75.

[...]

**OS PRODUTOS OBJETO DA AUTUAÇÃO QUE COMPORTAM RECUPERAÇÃO**, DO SEU TODO OU DE SEUS ELEMENTOS, ESTÃO DISCRIMINADOS ANEXO I DESTA ACÓRDÃO, ONDE CONSTA A INFORMAÇÃO SOBRE O MÉTODO UTILIZADO PARA A RECUPERAÇÃO DE CADA UM DELES.

[...]

NO CASO DOS AUTOS, OS PRODUTOS LISTADOS NO ANEXO I DEVEM SER CONSIDERADOS **MATERIAIS DE USO E CONSUMO, UMA VEZ QUE NÃO SE CONSOMEM INTEGRALMENTE NO CURSO DA INDUSTRIALIZAÇÃO, POIS**, COMO JÁ SALIENTADO, **TODOS ELES COMPORTAM RECUPERAÇÃO.**

PORTANTO, **OS BENS LISTADOS NO ANEXO I NÃO ATENDEM AO DISPOSTO NO INCISO II DA INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 01/86 (CONSUMO INTEGRAL), UMA VEZ QUE, POR COMPORTAREM RECUPERAÇÃO OU RESTAURAÇÃO**, QUE VISA RESTABELECEER, AINDA QUE PROVISORIAMENTE, AS SUAS CARACTERÍSTICAS ORIGINAIS, **O SEU EXAURIMENTO DECORRE NÃO DE SUA FINALIDADE NO PROCESSO INDUSTRIAL, MAS EM FUNÇÃO DE SUA PRÓPRIA VIDA ÚTIL, INERENTE A TODO E QUALQUER PRODUTO.**

CONFORME RESPOSTAS DO FISCO ÀS FLS. 222/234, EM CUMPRIMENTO À DILIGÊNCIA DE FLS. 191/192, **ESSES PRODUTOS TAMBÉM NÃO SE ENQUADRAM NO INCISO V DA INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 01/86**, UMA VEZ QUE NÃO SE CONSOMEM IMEDIATA E INTEGRALMENTE NO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO, **EXATAMENTE PELO FATO DE COMPORTAREM RECUPERAÇÃO...**

Correto, pois, o enquadramento das mercadorias como material de uso e consumo do estabelecimento.

Na peça impugnatória, a Defesa menciona que estaria sendo duplamente penalizada em função de uma única infração.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Há que se destacar, não obstante, que as multas foram aplicadas sobre fatos distintos e são calculadas tomando-se bases de cálculo também distintas.

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

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

(...)

II - o valor das operações ou das prestações realizadas;

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

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

(...)

Art. 55. As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

XXVI - por apropriar crédito em desacordo com a legislação tributária, ressalvadas as hipóteses previstas nos incisos anteriores - 50% (cinquenta por cento) do valor do crédito indevidamente apropriado;

(...)

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

(...)

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

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

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0672.98.011610-3/001 – COMARCA DE SETE LAGOAS – APELANTE(S): FAZENDA PUBLICA ESTADO MINAS GERAIS – APELADO(A)(S): CAA MARIANO LTDA. – RELATORA: EXM<sup>a</sup>. SR<sup>a</sup>. DES<sup>a</sup>. VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE.

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

Por sua vez, a incidência dos juros (SELIC) sobre as multas está prevista nas Resolução nº 2.880/97, alterada pela Resolução nº 4.404/12, editada com respaldo nos arts. 127 e 226 da Lei nº 6.763/75. Confira-se:

RESOLUÇÃO Nº 2.880, DE 13 DE OUTUBRO DE 1997

(MG de 14/10/1997)

Disciplina a cobrança de juros de mora incidentes sobre os créditos tributários do Estado, e dá outras providências.

O SECRETÁRIO DE ESTADO DA FAZENDA DE MINAS GERAIS, no uso de suas atribuições, e

considerando o disposto nos artigos 127 e 226 da Lei n.º 6.763, de 26 de dezembro de 1975, que estabelecem vinculação dos critérios adotados para cobrança de juros moratórios e de correção dos débitos estaduais decorrentes do não pagamento de tributos e de multas no prazo legal aos mesmos critérios prescritos para os débitos fiscais federais;

considerando o disposto no § 3º do artigo 5º e no artigo 75 da Lei Federal nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, RESOLVE:

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

Efeitos de 14/10/1997 a 05/03/2012 - Redação original:

“§ 1º Em nenhuma hipótese a taxa de juros de mora prevista no caput poderá ser inferior a 1% (um por cento) ao mês.”

(...)

Art. 2º Os juros de mora incidirão tanto sobre a parcela do tributo, quanto sobre a de multa, inclusive a de mora, a partir do primeiro dia do

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

mês subsequente ao do vencimento do débito até a data do efetivo pagamento, observando-se:

(...)

II - tratando-se de multa isolada, o termo inicial para a cobrança dos juros de mora será o primeiro dia do mês subsequente ao do recebimento do Auto de Infração (AI). (Grifou-se)

RESOLUÇÃO N° 4.404, DE 5 DE MARÇO DE 2012

(MG de 06/03/2012 e republicada no MG de 07/03/2012)

Altera a Resolução n° 2.880, de 13 de outubro de 1997...

(...)

Art. 1° O § 3° do art. 1° da Resolução n° 2.880, de 13 de outubro de 1997 passa a vigorar com a seguinte redação:

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

Art. 2° Ficam revogados os seguintes dispositivos da Resolução n° 2.880, de 13 de outubro de 1997:

I - o § 1° do art. 1°;

II - o inciso III e o parágrafo único, ambos do art. 5°.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, por maioria de votos, em julgar procedente o lançamento. Vencida a Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão, que o julgava improcedente. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Tatiana Rezende Torres e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Maria Teresa Lima Lana Esteves. Participaram do julgamento, além dos signatários e da Conselheira vencida, o Conselheiro Derc Fernando Alves Martins Leme (Revisor).

**Sala das Sessões, 05 de abril de 2016.**

**Eduardo de Souza Assis**  
**Presidente**

**Ivana Maria de Almeida**  
**Relatora**

D

21.950/16/3ª

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

Acórdão:	21.950/16/3 <sup>a</sup>	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000208559-48	
Impugnação:	40.010135635-21	
Impugnante:	Gerdau Açominas S/A IE: 459018168.00-17	
Proc. S. Passivo:	Tatiana Rezende Torres/Outro(s)	
Origem:	DF/BH-3 - Belo Horizonte	

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.

Versa o presente lançamento acerca da imputação fiscal de recolhimento a menor do ICMS, no período de janeiro a dezembro de 2008, apurado mediante a recomposição da conta gráfica, em razão de aproveitamento indevido de créditos decorrentes de aquisições de lingoteiras e cilindros de laminação que, no entendimento da Fiscalização, seriam bens de uso e consumo.

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.

Atendendo-se, exclusivamente à questão da divergência entre este voto e a decisão majoritária, tem-se dos autos que a Fiscalização estornou os créditos referentes às aquisições de lingoteiras e cilindros de laminação, por classificá-los como bens de “uso e consumo”, sob a justificativa de que não poderiam ser classificados como “ativo imobilizado”, por terem vida útil inferior a doze meses, e nem como “produto intermediário”, por comportarem recuperação.

Após a apresentação da impugnação e da manifestação fiscal, o processo foi a julgamento no dia 11 de fevereiro de 2015, juntamente com o PTA n.º 01.000208916-69, oportunidade em que a 2ª Câmara de Julgamento, em preliminar e à unanimidade, deferiu os pedidos de perícia formulados pela Impugnante e ainda formulou seus próprios quesitos.

A perícia foi realizada nos autos do PTA n.º 01.000208559-48, mas ainda aguarda realização nos autos do PTA n.º 01.000208916-69.

Devidamente intimada da juntada do laudo pericial, a Impugnante se manifestou demonstrando que as conclusões nele trazidas pouco diferem dos argumentos defendidos pela Fiscalização e, da mesma forma, não merecem prosperar, pois decorrem de interpretação equivocada da legislação.

De início, o Perito esclarece que, a partir de exercício hermenêutico, fixou a premissa de que as partes, peças e componentes, para serem considerados produtos intermediários, devem atender, cumulativamente, às condições previstas nos incisos I, II e V da Instrução Normativa n.º 01/86.

A partir desta interpretação, a perícia reconhece que as lingoteiras e cilindros são bens com função específica na linha de produção da Impugnante, que tem contato físico com o produto industrial, mas afirma, com relação ao inciso II, que não ocorreria o consumo integral das lingoteiras e cilindros, porque esses bens comportariam recuperação e, em relação ao inciso V, a sua substituição periódica não ocorreria em razão da sua inutilização ou exaurimento, mas da necessidade de recuperação.

No entanto, mesmo considerando-se a Instrução Normativa n.º 01/86, neste voto tomada porque as partes a ela se referiram, não é possível considerar que as aquisições das lingoteiras e os cilindros não sejam passíveis de crédito pela Impugnante.

A citada Instrução Normativa n.º 01/86 segue a lógica de apresentar, em cada um dos seus incisos, características e condições para o enquadramento no conceito de produto intermediário de acordo com a natureza do bem. Para os produtos individualizados no processo produtivo do contribuinte devem ser observadas as disposições contidas nos incisos I e II, enquanto o tratamento dado às partes e peças componentes de máquinas está expresso nos incisos IV e V.

Com relação às partes, peças e componentes, apesar de a Instrução Normativa n.º 01/86 vedar o crédito em seu inciso IV, ela traz exceção, no inciso V, a saber:

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.

Assim, no caso das partes e peças, diferentemente do que ocorre com os produtos individualizados, a condição prevista para aproveitamento do crédito, nos termos do inciso V da Instrução Normativa n.º 01/86, é a sua substituição periódica, em razão da perda de suas dimensões e características originais pelo contato com o produto a ser industrializado. O citado inciso V não traz qualquer vedação à recuperação ou restauração desses bens, desde que tais processos não impliquem a postergação longa e indefinida de sua vida útil.

No entanto, a conclusão do laudo pericial diverge dessa interpretação e aplica, para as partes, peças e componentes, a condição prevista nos incisos I e II

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(impossibilidade de comportar recuperação ou restauração), que somente se aplica aos produtos individualizados.

Veja-se que este Conselho de Contribuintes já decidiu de forma diversa como se extrai do seguinte trecho do Acórdão n.º 20.819/15/2ª, a saber:

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 URNA 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.

.....  
Destaque-se que esta decisão foi submetida à apreciação da Câmara Especial de Julgamento em recurso interposto pela Fazenda Pública Estadual, mas não foi alterada como se extrai da ementa do Acórdão n.º 4.521/15/CE, *in verbis*:

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. MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA.

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. MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA.

RECURSO DE REVISÃO CONHECIDO PELO VOTO DE QUALIDADE E NÃO PROVIDO POR MAIORIA DE VOTOS.

Ademais, no caso em tela, a lingoteira e os cilindros sofrem manutenção corretiva e não “recuperação ou restauração”.

Resta demonstrado nos autos que a lingoteira e o cilindro sofrem desgaste contínuo em razão do contato direto com o aço em altas temperaturas e, para que esse desgaste não reduza a sua vida útil, são necessárias manutenções que se equiparam a pequenos consertos.

No caso das lingoteiras essas manutenções consistem na limpeza no semiprótico e a utilização de grampos para reduzir a propagação de trincas decorrentes das dilatações térmicas provocadas pelo aço.

Já os cilindros passam pelo processo de usinagem para manutenção dos canais necessários à laminação do aço, evitando que fique “liso”.

Contudo, pelas informações dos autos, esse tipo de manutenção não é capaz de aumentar a vida útil das lingoteiras e dos cilindros, pois têm o objetivo de assegurar que atinjam a sua vida útil originariamente estabelecida, evitando que o desgaste contínuo e a perda de suas características originais reduzam o tempo regular da sua utilização, antecipando o seu sucateamento.

A interpretação do que vem a ser a “recuperação ou restauração” deve seguir a mesma lógica das operações de recondicionamento, consideradas “industrialização” para fins de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, tratando-se de operação exercida sobre produto usado, ou parte remanescente do produto deteriorado ou inutilizado, que renova ou o restaura para utilização.

Nesse sentido é o Parecer Normativo CST n.º 214/72, que corrobora que a operação de recondicionamento consiste em ações sobre o produto que sejam capazes de lhe restituir o funcionamento como se fosse novo:

Parecer Normativo CST n.º 214/72, de 15 de Agosto de 1972

Produtos renovados que se destinam à locação mercantil estão sujeitos ao IPI.

A operação de recondicionamento, no caso, não está abrangida pelo disposto no art. 1() § 4º do RIPI Valor tributável dos produtos reconicionados.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

01 - IPI

01.01 - industrialização

01.01.05 - Recondicionamento

1. De conformidade com o disposto no art. 1(), § 4º inciso L do RlPl aprovado pelo Decreto nº 70.162/72, o recondicionamento de máquinas, aparelhos e objetos, usados, não constitui industrialização, quando tais produtos se destinem ao uso da própria empresa ou quando a operação tenha sido realizada por encomenda de terceiro não estabelecido com o comércio desses bens.

2. No caso, porém de serem os produtos destinados à locação mercantil, o recondicionamento se enquadra como operação Industrial por isso que a locação é, por definição legal, o contrato pelo qual uma das partes se obriga a dar à outra, por determinado tempo e preço certo o uso de alguma coisa ou do seu trabalho (C. Comercial, artigo 226) É óbvio, portanto, que na hipótese, o produto recondicionado não seria usado pela própria empresa como exige o Regulamento, mas pelo locatário.

3. Convém notar que, conforme já foi esclarecido no Parecer Normativo nº 437/70, para que se caracterize o (recondicionamento ou renovação não basta que sejam efetuados pequenos consertos, mesmo com substituição de peças, mas é necessário que a operação restitua ao produto condições de funcionamento como se fosse novo. Assim, a desmontagem, limpeza e lubrificação, a eventual substituição de peças e a restauração da pintura não caracterizam o recondicionamento. Todavia, a troca ou retificação de partes essenciais, como o motor do automóvel ou circuito de computadores, inegavelmente caracterizam a industrialização.

Portanto, não são quaisquer reparos que implicam a recuperação de determinado bem. No caso concreto, esses reparos têm o objetivo de garantir que a lingoteira e o cilindro cumpram o seu tempo de vida útil originariamente estabelecido, sem lhes garantir o funcionamento como se novo fossem (tal fato é confirmado pelo laudo pericial em resposta ao quesito 5.1 formulado pela Câmara e ao quesito 3 formulado pela Impugnante).

Até porque, se a manutenção corretiva tivesse o condão de lhes restituir a vida útil, as lingoteiras e os cilindros seriam classificados como “ativo imobilizado” e não como material de “uso e consumo”, pois não há discussão nos autos que sua utilização se dá diretamente no processo industrial.

Não é por outro motivo que esse Conselho de Contribuintes, nas ocasiões em que analisou a matéria, concluiu que as lingoteiras têm a natureza de produtos intermediários. Citem-se, como exemplo, os Acórdãos n.ºs 3.314/07/CE e 17.284/07/2ª.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Da mesma forma, este Conselho de Contribuintes, ao analisar a atuação dos cilindros de laminação (“cilindros de trabalho” como no presente caso) especificamente nas linhas de produção de indústrias siderúrgicas reconhece a sua natureza de produtos intermediários, conforme Acórdãos n.ºs 15.738/04/2ª e 14.387/01/2ª.

Veja-se que o entendimento exposto no Acórdão n.º 20.819/15/2ª, já citado neste voto, é no sentido de que, o processo de manutenção não descaracteriza a classificação de um produto como intermediário, nos termos do inciso V da Instrução Normativa n.º 01/86.

Pelo exposto, considerando que a própria Fiscalização reconhece que as lingoteiras e os cilindros são utilizados no processo industrial da Impugnante e que esses bens exercem função específica, essencial e particularizada no processo produtivo, mantendo contato direto com os produtos em fabricação, desgastando-se totalmente e perdendo sua funcionalidade específica em prazo não superior a 12 (doze) meses, apresenta-se como correto o creditamento executado pela Impugnante.

Pelo exposto, julgo improcedente o lançamento.

**Sala das Sessões, 05 de abril de 2016.**

**Luciana Mundim de Mattos Paixão**  
**Conselheira**