

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 22.436/17/1ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000264718-74
Impugnação: 40.010138153-34
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/ALHEIO À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO. Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a materiais de uso e consumo/mercadorias alheias à atividade do estabelecimento. Vedação ao crédito prevista no art. 70, incisos III e XIII do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da lei nº 6.763/75, esta última majorada em 50% (cinquenta por cento), em função de reincidência, nos termos previstos no art. 53, §§ 6º e 7º do mesmo diploma legal. Lançamento precedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Versa a presente autuação sobre recolhimento a menor de ICMS, nos meses de maio, junho, agosto e novembro de 2014, em função de aproveitamento extemporâneo e indevido de créditos do imposto, relativos a mercadorias caracterizadas como materiais de uso e consumo ou alheias à atividade do estabelecimento.

As exigências fiscais referem-se ao ICMS indevidamente apropriado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas nos art. 56, inciso II e art. 55, inciso XXVI, da Lei nº 6.763/75, respectivamente, esta última majorada em 50% (cinquenta por cento), com fulcro no art. 53, §§ 6º e 7º da mesma lei, em função de reincidência.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, por meio de procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 26/56, cujos argumentos são refutados pelo Fisco às fls. 130/202. Há também anexação aos autos do CD de fls. 203, contendo, conforme informação da Fiscalização, a “Planilha complementar à Manifestação Fiscal”.

A Assessoria do CC/MG, em face da juntada do CD fiscal, determina a realização da diligência de fls. 208/209, que gera as seguintes ocorrências: (i) concessão, à fl. 234, de novo prazo de 30 (trinta) dias à Impugnante, para aditamento ou apresentação de nova impugnação; (ii) aditamento à impugnação - fls. 227/239; (iii) réplica fiscal – fls. 242/276.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em retorno, a Assessoria do CC/MG, em Parecer de fls. 278/312, opina, pela procedência do lançamento.

DECISÃO

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

Versa a presente autuação sobre recolhimento a menor de ICMS, nos meses de maio, junho, agosto e novembro de 2014, em função de aproveitamento extemporâneo e indevido de créditos do imposto, relativos a mercadorias caracterizadas como alheias à atividade do estabelecimento.

Conforme demonstrado na planilha inserida na mídia eletrônica acostada à fl. 15, posteriormente complementada à fl. 203, onde o Fisco refuta os argumentos da Impugnante relativos a cada um dos produtos objeto da autuação, os créditos indevidamente apropriados referem-se a aquisições de mercadorias diversas, que foram subdivididas pelo Fisco nos seguintes agrupamentos, de acordo a função/aplicação dos respectivos produtos:

1. Oxigênio Medicinal, Acessório para Notebook e Balança para Pesar Pessoas

Com relação a esses bens, a Autuada reconheceu que os créditos por ela apropriados não encontram respaldo na legislação vigente, pronunciando-se da seguinte forma em sua impugnação (fl. 29):

“Com relação às mercadorias classificadas nos grupos ‘OXIGÊNIO MEDICINAL’, ‘ACESSÓRIO PARA NOTEBOOK’ e ‘BALANÇA PARA PESAR PESSOAS’, a Impugnante reconhece que houve um equívoco na tomada do crédito, mas discorda da cobrança cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada, por isso, irá proceder o recolhimento do principal, multa de revalidação e juros de mora, e junta o comprovante de pagamento oportunamente”.

Ressalte-se, porém, que a Impugnante não juntou aos autos guia de recolhimento relativa aos valores por ela reconhecidos.

2. Refeição

Como o próprio termo indica, trata-se de notas fiscais relativas a fornecimento de refeições industriais, que foram assim especificadas nas respectivas notas fiscais:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

"REFEIÇÕES" - CLASSIFICAÇÃO: ALHEIAS À ATIVIDADE

DESCRIÇÃO - EXEMPLOS	Nº DE ITENS	DESCRIÇÃO - EXEMPLOS	Nº DE ITENS
REFEICAO AP SELF-SERVICE	519	REFEICAO AP PIPOCA PCTE	71
REFEICAO AT SELF-SERVICE ALIM. TERCEIROS	434	REFEI. AP SUCO CONCENTRADO	61
REFEICAO AT MARMITEX	203	REFEI AP LANCHE EXTRA TREINAMENTO	54
REFEICAO AP MARMITEX	188	REFEICAO EST SELF-SERVICE ESTAGIARIO	48
REFEI. AT LANCHE EXTRA ALIMENT.TERCEIRO	182	DESJEJUM	37
REFEI. AT LANCHE DUPLO ALIMENT.TERCEIRO	160	REFEI. AT SUCO CONCENTRADO TERCEIROS	35
REFEI. AP LANCHE DUPLO	123	REFEIÇÃO - COMPLEMENTAÇÃO	31
REFEI AP LANCHE NOTURNO	119	REFEICAO LANCHE GERMINAR	24
REFEI. AP LANCHE EXTRA	116	REFEIÇÃO RETROATIVO C- 430131	21
REFEICAO SELF SERVICE EXPANSAO	113	REFEICAO - LANCHE PARADA	17
REFEICAO SELF-SERVICE TOTAL	106	REFEICAO - LANCHE PARADA - TERC	17
REFEI. AP CAFE LITRO	105	REFEIÇÃO RETROATIVO C- 432020	16
REFEI. AP LANCHE EXAME MEDICO	105	REFEICAO AT SELF-SERVICE ALIM.	15
REFEICAO AT LANCHE NOTURNO TERCEIRO	103	REFEICAO SABADO EM FAMILIA TIPO 02	15
REFEICAO - CONTRIBUICOES E DOACOES	91	REFEICAO LANCHE EXTRA	14
REFEICAO - LANCHE NOTURNO PARADA	89	REFEICAO MARMITEX	14
REFEICAO - LANCHE NOTURNO PARADA TERC	84	REFEICAO SABADO EM FAMILIA	14
REFEI AP AMENDOIN PCTE	83	REFEI. AT CAFE LITRO ALIMENTA. TERCEIRO	13

"REFEIÇÕES" - CLASSIFICAÇÃO: ALHEIAS À ATIVIDADE

DESCRIÇÃO - EXEMPLOS	Nº DE ITENS	DESCRIÇÃO - EXEMPLOS	Nº DE ITENS
REFEICAO AT PIPOCA PACOTE TERCEIRO	11	REFEICAO - LANCHE NOTURNO PARA	2
REFEI. AT LANCHE DUPLO ALIMEN	9	REFEICAO LANCHE NOTURNO PARADA.	2
REFEIÇÃO RETROATIVO C- 435480	9	REFEIÇÃO RETROATIVO C- 435300	2
REFEIÇÃO SABADO FAMILIA TIPO 1C - 432020	9	COPO AGUA MINERAL 200ML SEM GAS	1
REFEICAO AT PIPOCA PACOTE TERCEIRO	11	DESJEJUM COMPOSTO.	1
REFEI. AT LANCHE DUPLO ALIMEN	9	DIFERENÇA REFEIÇÃO 1º TRIMESTRE 2012	1
REFEIÇÃO RETROATIVO C- 435480	9	MARMITEX COM SUCO - CONTRIB E DOACOES	1
REFEIÇÃO SABADO FAMILIA TIPO 1C - 432020	9	PAGAMENTO RETROATIVO NEGOCIACAO DATA	1
REFEICAO LANCHE NOTURNO ICMS 18%.	8	REFEI. AT CHOCOLATE ALIMENTACAO TERCEIR	1
REFEI. AT LANCHE EXTRA ALIMEN	6	REFEI. AT LANCHE EXTRA ALIMEN.TERCEIRO	1
PAGAMENTO RETROATIVO NEG DATA BASE	5	REFEI. AT LANCHE EXTRA ALIMENT. TERCEIRO	1
REFEICAO - LANCHE EXTRA PARADA - TERC	4	REFEICAO - LANCHE HORA EXTRA PARADA	1
REFEICAO AT SELF-SERVICE ALIM.TERCEIROS	4	REFEICAO - LANCHE NOTURNO PARA TERC	1
REFEIÇÃO EVENTOS ESPECIAIS	4	REFEIÇÃO - RETROATIVO 435291	1
REFEICAO AT AMENDOIM PACOTE TERCEIRO	3	REFEIÇÃO EVENTO 110 ANOS GERDAU	1
REFEICAO LANCHE HORA EXTRA - DOACAO	3	REFEICAO LANCHE NOTURNO - DOACAO	1
REFEI. AP CHOCOLATE	2	REFEIÇÃO SABADO FAMILIA TIPO 3 - 432020	1
REFEIÇÃO - DIFERENÇA FATURAMENTO 2011	2	X	X

3. Equipamento de Proteção Individual/Uniforme/Segurança

O grupo intitulado “Equipamentos de proteção Individual (EPI)/Uniforme/Segurança” (EPI), refere-se a notas fiscais relativas a aquisições de mercadorias diversas, como peças de vestuário em geral e equipamentos destinados à proteção e segurança dos trabalhadores da empresa, conforme exemplos abaixo:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

EQUIPAMENTO DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL (EPI)/ UNIFORME/SEGURANÇA - CLASSIFICAÇÃO: ALHEIOS À ATIVIDADE

DESCRIÇÃO - EXEMPLOS	Nº DE ITENS	DESCRIÇÃO - EXEMPLOS	Nº DE ITENS
KIT HIGIENICO ABAFADOR	3	CARTUCHO ORGANICOS 3M 6003 E	11
KIT ALMOFADA E ESPUMA	39	CARTUCHO QUIMIIICO TIPO BAIONETA 6006 3M	
AVENTÁIS - DIVERSOS TIPOS	232	CASACOS - DIVERSOS TIPOS	5
BLUSÕES - DIVERSOS TIPOS	425	CINTOS - DIVERSOS TIPOS	99
BONÉ DE ESCARFADOR	1	CINTURAO CADEIRINHA SPL 00501 HERCULES	3
BOTAS - DIVERSOS TIPOS	41	COLETES - DIVERSOS TIPOS	228
BOTINAS - DIVERSOS TIPOS	2603	CONES DE SEGURANÇA	6
BOTOEIRAS DIVERSAS	3	CACT2/UNNNV3.5 - CTRL. ACES CATRACA BID	1
MBE 50 BRAÇO ATÉ 6MTS, MBE - BRAÇO ATÉ 3,5MTS E MBE 30 BRAÇO ATÉ 3,5MTS	4	CACN1/2HNNNV3.5 - CTRL. ACES CANC MON A	1
CADARÇOS	3	CACN1/1HNNNNV3.5 - CTRL. ACES CANC MON	1
CALÇAS - DIVERSOS TIPOS	1566	CONTROLES REMOTOS	2
CAMISAS - DIVERSOS TIPOS	1379	CORDA ESTÁTICA 12MM COM ALMA DE AÇO	1
CAPAS DE SEGURANÇA	9	DESCENSOR AUTOBLOCANTE I D RESGATE	1
CAPACETES - DIVERSOS TIPOS	131	DESTORCEDOR PARA TALABARTE	1
CAPO2/PQNNNV3.5 - CTRL. ACESSO PORTA BI	1	DISTORCEDOR DE CORDA	1
CAPUZ - DIVERSOS TIPOS	152	KIT DE MONTAGEM PARA DCO	1
CAPUZ MOVEI 1B01E01E8000	3	KIT ENSAIO VEDACAO 3M FIT TEST FT30	1
CARNEIRA CAPACETE MSA COM JUGULAR, CARNEIRA P/CAPACETE CELERON DURAVEIS E CARNEIRA PARA MÁSCARA DE SOLDA	73	ESCUDO DE PROTECAO PARA MASCARA DE SO	7
		ESPUMA PARA ABAFADOR	10

EQUIPAMENTO DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL (EPI)/ UNIFORME/SEGURANÇA - CLASSIFICAÇÃO: ALHEIOS À ATIVIDADE

DESCRIÇÃO - EXEMPLOS	Nº DE ITENS	DESCRIÇÃO - EXEMPLOS	Nº DE ITENS
ESTRIBO COM 6 DEGRAUS	1	PERNEIRAS - DIVEROS TIPOS	152
FILTRO POEIRA P100 CLASSE P3 MSA 815369	20	PROTETORES (FACIAIS, AURICULARES, ETC.)	574
FILTRO REF 3M 5N11 CLASSE P2 POEIRA	5	RESPIRADORES - DIVERSOS TIPOS	69
FILTRO RETANG 3M SPEEDGLAS 9100XX 500025	4		
FREIO 8 COM ORELHAS ALUMINIO 40 KN SMC.	1		
GANDOLA MASCULINA MANGA LONG - DIV, TAMANHOS	75	RETENTOR 3M DO BRASIL 5N11 CART QUÍMICO, RETENTOR DE ALGODÃO CAIXA COM 06 PEÇAS	3
JAPONAS - DIVERSOS TIPOS	115	SUPORTE PARA FECHADURA ELETROMAGNÉTICA E SUPORTE VISEIRA MSA 311430	3
JAQUETAS - DIVEROS TIPOS	175	SUSPENSAO CATRACA CAPACETE	10
JUGULAR LONA MARRON E JUGULAR VAQUETA FIXACAO	51	TALABARTE CINTO SEG SOLDADOR 202/26	8
KIT LAÇO DE PRESENÇA OU SEGURANÇA PARA C	2	TALABARTE CINTO SEGURANCA SINTETICO	52
LENTEIS - DIVERSOS TIPOS	93	TALABARTE SEGURANCA 30CM HL-030 HERCULES	12
LUVAS - DIVERSOS TIPOS	1203	TAMPO TRASEIRO COM RASGO PARA URNA COLET	1
MACACÕES - DIVERSOS TIPOS	421	TELA TAPUME EXTRUSADA1,20MX50M LARANJA	40
MANGUEIRA AR MANDADO 3M	1	TIRANTE DESLIZANTE RESPIRADOR 3M 6100	7
MÁSCARAS - DIVERSOS TIPOS	352	TRAVA QUEDAS RETRATIL CABO ACO HERCULES	9
ÓCULOS - DIVERSOS TIPOS	1058	VALVULA DEMANDA PP PLUS DRAGER 3338700	2
PALETO RASPA SEM FORRO Nº54	3	PALMILHAS - DIVERSOS TIPOS	205

4. Equipamento/Produto para Limpeza

Refere-se a créditos relativos às aquisições dos seguintes bens:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

EQUIPAMENTOS/PRODUTOS DE LIMPEZA - CLASSIFICAÇÃO: ALHEIOS À ATIVIDADE

DESCRIÇÃO - EXEMPLOS	Nº DE ITENS
GERADOR DE ESPUMA	1
LENCO LIMPA EPI MSA 697382 CX 220 LENCOS	33
LENCO PAPEL REF UVEX S462 LIMP OCULOS	1

5. Material de Escritório

Refere-se a notas fiscais de aquisições de “Etiquetas” diversas.

Os créditos relativos a esses bens foram lançados extemporaneamente na escrita fiscal da Impugnante, nos meses de maio, junho, agosto e novembro de 2014, mediante lançamentos nos registros C170 de sua Escrituração Fiscal Digital (EFD), com utilização das rubricas “Créditos Materiais Intermediários” e “Créd. Materiais Interm.”.

Porém, como já afirmado, as mercadorias em questão foram classificadas pelo Fisco como materiais de uso e consumo ou alheias à atividade da Impugnante, motivo pelo qual foram glosados os respectivos créditos.

A Impugnante sustenta que a referida classificação fiscal não pode prosperar, pois, a seu ver, o procedimento por ela adotado *“está estritamente pautado pelos ditames da Constituição Federal (CF) e da Lei Complementar (LC) nº 87/96, e da própria legislação estadual, enquanto a glosa de créditos efetivada pela Fiscalização se deu a partir da análise restritiva do seu processo produtivo, que o reduziu apenas à fase de transformação de matéria-prima em aço, deixando de considerar as demais etapas do processo industrial, quando se aperfeiçoa o produto para comercialização”*.

A seu ver, *“com o advento da LC nº 87/1996, a possibilidade de creditamento passou a estar condicionada, única e exclusivamente, à utilização dos bens na atividade do estabelecimento, com exceção das entradas dos bens alheios à atividade da empresa”*.

Aduz que *“o Superior Tribunal de Justiça (STJ) analisou a questão relativa ao creditamento do ICMS, e firmou o entendimento de que, a partir da vigência da LC 87/96, os insumos imprescindíveis à atividade empresarial do contribuinte, geram direito a crédito do imposto, em consonância com o princípio da não cumulatividade”*.

Afirma que, *“no caso dos EPI’s não há dúvida de que atendem a todos os requisitos da legislação. São produtos individualizados, utilizados diretamente na linha produtiva da Impugnante, e não em linhas marginais, e qualquer evento decorrente da ausência desses equipamentos de segurança pode até mesmo paralisar a sua produção, ocasionando-lhe inúmeros prejuízos”*.

Acrescenta que, *“a sua indiscutível essencialidade decorre do fato de que não se pode deles prescindir, sendo, aliás, o respectivo uso exigido pela legislação do trabalho”*.

Salienta, nesse sentido, que deve *“ser reconhecida a essencialidade dos itens classificados como ‘EQUIPAMENTO/PRODUTO DE LIMPEZA’, que nada mais*

são que os produtos de limpeza que garantem o perfeito estado de conservação e o correto funcionamento dos próprios Equipamento de Proteção Individual”.

Por essas razões, a Impugnante sustenta que “*não há como admitir que os equipamentos de proteção individual e também aqueles destinados a manter o seu correto uso e conservação sejam considerados ‘alheios à atividade do estabelecimento’, tendo em vista a sua essencialidade na atividade produtiva da Impugnante”.*

Após análise dos argumentos das partes, conclui-se que assiste razão ao Fisco, pois os Equipamentos de Proteção Individual (EPIs), sob a ótica da Instrução Normativa nº 01/86, são classificados como materiais de uso e consumo e, sob o prisma da Instrução Normativa nº 01/98, como alheios à atividade-fim do estabelecimento atuado (siderurgia), ou seja, tais bens podem ser classificados como “materiais de uso e consumo, alheios”.

Com efeito, os EPIs são típicos materiais de uso e consumo, uma vez que não se enquadram no conceito de produtos intermediários, nos termos definidos na Instrução Normativa nº 01/86, haja vista não se consomem imediata e integralmente no curso da industrialização, pois não exercem qualquer ação direta sobre o produto em elaboração.

A caracterização desses bens como materiais de uso e consumo já seria motivo suficiente para a glosa dos créditos, pois, de acordo com o art. 70, inciso III do RICMS/02, os créditos relativos às entradas de materiais de uso e consumo somente serão passíveis de apropriação a partir de primeiro de janeiro de 2020.

Ressalte-se que a própria Impugnante chegou a reconhecer a caracterização de todos os bens objeto da autuação (e não somente os EPIs) como materiais de uso e consumo, pois, à época das aquisições, ocorridas no período de maio de 2009 a outubro de 2014, os documentos fiscais foram escriturados sem o aproveitamento dos respectivos créditos, com a indicação dos seguintes Códigos Fiscais de Operações e Prestações (CFOPs):

→ 1.556 e 2.556 – Compra de Material para Uso ou Consumo (aquisições internas e interestaduais);

→ 2.557 – Transferência de Material para Uso ou Consumo (entradas de materiais para uso ou consumo recebidos em transferência, interna ou interestadual, de outro estabelecimento da mesma empresa);

→ 2.407 – Compra de Mercadoria para Uso ou Consumo cuja Mercadoria está Sujeita ao Regime de Substituição Tributária.

Lado outro, tem-se que os EPIs podem ser também classificados como alheios à atividade do estabelecimento.

O conceito de bens alheios foi disciplinado pela Instrução Normativa nº 01/98, nos seguintes termos:

Art. 1º - Consideram-se alheios à atividade do estabelecimento:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - os veículos de transporte pessoal;

II - os bens entrados, inclusive mercadorias, ou os serviços recebidos e que:

a - sejam utilizados em atividade exercida no estabelecimento fora do campo de incidência do imposto;

b - sejam utilizados em atividades de capacitação técnica, de cultura, de lazer, esportivas, ou de profilaxia dos empregados, ainda que visem a aumentar a produtividade da empresa;

c - não sejam empregados na consecução da atividade econômica do estabelecimento, assim entendidos aqueles não utilizados na área de produção industrial, agropecuária, extrativa, de comercialização, ou de prestação de serviços.

III - as mercadorias ou os serviços recebidos que se destinem à construção, reforma ou ampliação do estabelecimento. (Grifou-se).

Assim, para que determinado bem possa ser classificado como não alheio à atividade do estabelecimento, não basta que ele seja utilizado na consecução da atividade econômica da empresa. É necessário, também, que exerça alguma ação intrínseca no processo de produção propriamente dito, nos termos do art. 1º, inciso II, alínea “c” da referida instrução normativa (*ou na comercialização dos produtos fabricados*).

O termo “alheio” não deve ser interpretado no sentido literal, como algo que não tenha relação com a empresa. Como visto, em termos meramente tributários, para efeito de vedação à apropriação de créditos de ICMS, o legislador conceituou como bens alheios aqueles que não sejam utilizados na produção industrial (bens que não exercem ação intrínseca no processo de industrialização).

Esclareça-se que, de acordo com a definição legal (Norma Regulamentadora nº 06 do Ministério do Trabalho e Emprego), considera-se como Equipamento de Proteção Individual (EPI) *“todo dispositivo ou produto, de uso individual utilizado pelo trabalhador, destinado à proteção contra riscos suscetíveis de ameaçar a segurança e a saúde no trabalho”*.

Os tipos de EPIs utilizados podem variar dependendo do tipo de atividade ou de riscos que poderão ameaçar a segurança e a saúde do trabalhador e da parte do corpo que se pretende proteger, tais como:

Proteção auditiva: abafadores de ruídos ou protetores auriculares;

Proteção respiratória: máscaras e filtro;

Proteção visual e facial: óculos e viseiras;

Proteção da cabeça: capacetes;

Proteção de mãos e braços: luvas e mangotes;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Proteção de pernas e pés: sapatos, botas e botinas;

Proteção contra quedas: cintos de segurança e cinturões.

Esses EPIs não desenvolvem qualquer ação no processo industrial ou na comercialização de mercadorias. Se alguma ação pudesse ser aventada, esta seria do trabalhador envolvido nas diversas etapas de produção, e não dos EPIs, que têm como única função proteger o trabalhador contra os riscos de acidentes do trabalho.

Corroborando o entendimento acima exposto a decisão consubstanciada no Acórdão nº 18.922/08/1ª, onde consta, expressamente, que os EPIs não estão atrelados às atividades de comercialização ou produção, não gerando, pois, direito a créditos do ICMS, *verbis*:

ACÓRDÃO Nº 18.922/08/1ª

“ENTRETANTO, NO CASO ORA EM ANÁLISE, NEM TODOS OS PRODUTOS ELENCADOS CARACTERIZAM-SE COMO BENS INERENTES, AINDA QUE INDIRETAMENTE, À ATIVIDADE FIM-DA-AUTUADA, A DE DISTRIBUIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS.

CONFORME VISTO NO INÍCIO DESTA FUNDAMENTAÇÃO, OS PRODUTOS PODEM SER SEPARADOS EM MATERIAIS UTILIZADOS NO ESCRITÓRIO, EPI, PEÇAS E PARTES DE TANQUES E PRODUTOS CEDIDOS EM COMODATO PARA OS POSTOS REVENDEDORES E LOJAS DE CONVENIÊNCIAS QUE ATUAM JUNTO AOS ESTABELECIMENTOS VAREJISTAS DE COMBUSTÍVEIS.

COM EFEITO, É PACÍFICO NESTA CASA QUE OS MATERIAIS UTILIZADOS NOS ESCRITÓRIOS DAS EMPRESAS, BEM COMO OS EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL NÃO ESTÃO ATRELADOS ÀS ATIVIDADES DE COMERCIALIZAÇÃO OU PRODUÇÃO, PORTANTO, EM QUAISQUER HIPÓTESES, TAIS AQUISIÇÕES NÃO RESULTAM EM CRÉDITOS DO ICMS.”

(GRIFOU-SE).

Apesar de se tratar de tributos de competência federal, com regra de não cumulatividade própria, distinta do ICMS, mister se faz destacar que os EPIs também não geram direito a créditos do PIS e da COFINS, exatamente pela razão acima apontada, ou seja, por não se enquadrarem no conceito de insumos de produção (não atrelados às atividades de produção/comercialização).

É o que se depreende da solução dada às Consultas nºs 07/2008 (SRRF – 10ª Região Fiscal) e 39/2010 (SRRF – 7ª Região Fiscal), bem como na Solução de Divergência Cosit nº 9/2011, de 10/05/11, *verbis*:

Processo de Consulta nº 07/2008

(SRRF – 10ª. Região Fiscal)

“O sujeito passivo poderá, no cálculo da Cofins, no regime não-cumulativo, descontar créditos calculados sobre valores correspondentes a insumos, assim entendidos os bens ou serviços aplicados ou

consumidos diretamente na produção ou fabricação de bens e na prestação de serviços. A água somente será considerada como insumo quando for utilizada diretamente na fabricação ou produção de bens destinados à venda; Equipamentos de Proteção Industrial - EPI e fardamento; material de escritório e limpeza das obras, material de campanhas educacionais e materiais para utilização no ambulatório médico da obra não são considerados insumos, pois não atendem ao requisito de o desgaste ou dano ter ocorrido “em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação”; os serviços de vigilância, telefonia, passagens e hospedagens em hotéis, exames médico-admissional, cursos e treinamento, serviços de transportes, mesmo que referidos empregados estejam vinculados à obras, não geram direito a créditos a serem descontados do PIS/Pasep, por não se enquadrarem no conceito de insumos aplicados ou consumidos diretamente na produção ou fabricação de produtos; o aluguel de veículos não gera direito ao crédito por não se enquadrar no art. 3º, inciso IV da Lei 10.833, de 2003.” (Grifou-se).

Solução de Consulta nº 39/2010
(SRRF – 7ª Região Fiscal)

“Consideram-se insumos, para fins de desconto de créditos na apuração da Cofins não cumulativa, os bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas, aplicados ou consumidos na fabricação de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. O termo “insumo” não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão somente, como aqueles, adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no país, que sejam diretamente aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço da atividade.” (Grifou-se)

Solução de Divergência Cosit nº 9/2011 - 10.05.2011

“COFINS/PIS-PASEP - DESPESAS COM AQUISIÇÃO DE EPI NÃO GERAM DIREITO AO DESCONTO DE CRÉDITOS NO REGIME NÃO CUMULATIVO

Os valores relativos às despesas realizadas com a aquisição de equipamentos de proteção individual

(EPI), tais como respiradores, óculos, luvas, botas, aventais, capas, calças e camisas de brim etc., utilizados por empregados na execução dos serviços prestados de dedetização, desratização e lavagem de carpetes e forrações, não geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Cofins e da contribuição para o PIS-Pasep não cumulativos, porque não se enquadram na categoria de insumos aplicados ou consumidos diretamente nos serviços prestados...” (Grifou-se).

Pelas mesmas razões, são considerados alheios à atividade do estabelecimento outros bens destinados ao controle e segurança, tais como “Kit Botoira para Cancela”, “MBE Braço até 6 mts” (braço de cancela para veículos), “Cone” (cone de segurança), “Ctrl. Aces Catraca Bid” (catraca de controle de acesso – segurança), “Kit Ensaio Vedação 3M Fit Test FT30” (equipamento de segurança – teste de EPI), etc.

A mesma conclusão se aplica ao equipamento (não integrante do imobilizado – vida útil média de 5 meses) e aos produtos de limpeza, pois, segundo a própria Impugnante, trata-se de “*produtos de limpeza que garantem o perfeito estado de conservação e o correto funcionamento dos próprios Equipamentos de Proteção Individual*” (EPIs), não desenvolvendo, portanto, nenhuma ação no processo produtivo propriamente dito, sendo considerados, pois, materiais de uso e consumo e alheios à atividade do estabelecimento (uso e consumo, alheios).

Por sua vez, os materiais de escritório são classificados como materiais de uso e consumo, uma vez que utilizados em linha marginal à de produção, não se enquadrando, pois, no conceito de produtos intermediários.

No mesmo sentido, as refeições servidas aos trabalhadores também não têm qualquer relação com o processo produtivo, independentemente de serem servidas àqueles que labutam na área central de produção ou em linhas independentes ou marginais à de produção, sendo, pois, notoriamente alheias à atividade do estabelecimento.

Conclui-se, portanto, que os “Equipamentos de Proteção Individual (EPIs)/Uniforme/Segurança”, o equipamento e os produtos de limpeza, assim como os materiais de escritório e as refeições são, efetivamente, materiais de uso e consumo ou bens alheios à atividade industrial, cujos créditos são vedados pela legislação vigente, nos termos estabelecidos no art. 70, incisos III e XIII do RICMS/02:

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

[...]

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

[...]

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

XIII - o imposto se relacionar à entrada de bens ou ao recebimento de serviços alheios à atividade do estabelecimento.

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

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

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

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

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

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

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

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

Em uma análise mais específica, a Autuada apresenta contestação à premissa fiscal em relação alguns produtos autuados.

Primeiramente, a Impugnante ressalta que o Fisco, por ter analisado a descrição resumida que constava nos documentos fiscais, ao se deparar com a palavra

“capuz” concluiu que se tratava de um item de segurança individual, quando, na verdade, *“trata-se do Capuz Fixo do Convertedor, cuja função é capturar os gases gerados no convertedor (forno) e resfria-los, evitando o superaquecimento do equipamento responsável por transformar o ferro gusa e a sucata em aço”*.

Acrescenta que o “Capuz Fixo do Convertedor” se refere a item que, *“apesar de compor o convertedor, tem função particularizada de aspirar e resfriar os gases resultantes das reações químicas ocorridas dentro do Convertedor mantendo sua temperatura estável e seu regular funcionamento. No desempenho desta função, sofre desgaste devido à exposição a elevadas temperaturas dos gases e à presença de particulados”*.

Segundo, sustenta que o Fisco também se equivocou ao classificar, como material de escritório, etiquetas que são por ela adquiridas para identificar seus produtos nas embalagens destinadas à comercialização (fl. 44).

E, finalmente, salienta que *“há outros equívocos evidentes na planilha trazida pela Fiscalização no Anexo 1 do Relatório Fiscal”*, afirmando que na planilha anexada à sua impugnação (doc. 4 – fl. 96), estaria demonstrado que diversos itens classificados como EPI são, na verdade, equipamentos com ações particularizadas e essenciais no processo produtivo.

Com relação ao item “CAPUZ”, o Fisco admitiu o seu equívoco, afirmando que *“está correta a Autuada quanto ao equívoco, desta fiscalização, na classificação como “Equipamento de Proteção Individual / Uniforme / segurança”, do produto “CAPUZ MOVEL 1B01E01E8000”. Este produto é, na realidade, peça de equipamento da Aciaria e não EPI”*.

Salienta, porém, que a *“Autuada também cometeu um equívoco ao tratar o “Capuz Móvel 1B01E01E8000” como “Capuz Fixo do Convertedor”. Tanto o capuz móvel, quanto o capuz fixo, têm a função de capturar os gases gerados no Convertedor. Entretanto são peças distintas. O capuz móvel fica abaixo do capuz fixo, conforme figura apresentada pela própria Impugnante à fl. 41. Lembramos que o capuz fixo não foi objeto desta autuação”*.

Acrescenta, no entanto, que *“no Capuz (móvel ou fixo), ‘a perda de suas dimensões ou características originais, exigindo, por conseguinte, a sua substituição periódica em razão de sua inutilização ou exaurimento’ ocorre em razão do ‘desgaste devido à exposição a elevadas temperaturas dos gases e à presença de partículas’, como informa a própria Autuada. Não ocorre o contato físico desta peça com o produto que se industrializa”*.

Segundo o Fisco, *“o Capuz Móvel (espécie de chaminé), cuja função é capturar os gases gerados no convertedor, não tem contato físico direto com o aço líquido, que é formado e permanece no fundo do convertedor. O contato físico do capuz móvel com o aço líquido é indesejável pois danificaria rapidamente esta peça. A convecção e radiação de calor, assim como o desgaste por atrito de partículas e gases, que desgastam o capuz móvel e até mesmo eventuais respingos de aço líquido, não correspondem a contato físico com o produto que se industrializa para que o Capuz Móvel seja considerado produto intermediário, conforme inciso v da instrução*

normativa 01/86. Portanto, esta peça de reposição na manutenção caracteriza-se como uso ou consumo de acordo com o inciso IV da IN 01/86” (vide imagem esquemática à fl. 185).

Nesse sentido, há que se concordar com o Fisco de que o “Capuz Móvel” se refere a uma peça de reposição/manutenção, caracterizada como material de uso e consumo, de acordo com o inciso IV da Instrução Normativa nº 01/86, cujo crédito é vedado pela legislação vigente.

Quanto aos itens classificados como “Material de Escritório”, equivocadamente também a Autuada ao informar que as etiquetas cujos créditos foram estornados são destinadas às embalagens dos produtos, onde *“constam as informações relativas ao cliente com todas as especificações do produto comercializado, tais como espessura, largura, peso e comprimento”*

As “Etiquetas Pimaco” (cores diversas) são redondas, não adequadas para impressão (são de uso manual) e correspondem a material de escritório (*vide site do fornecedor: www.portinfo.com.br*), sendo totalmente distintas das etiquetas mostradas pela Contribuinte à fl. 44.

Trata-se, pois, de materiais de uso e consumo, cujos créditos são vedados pela legislação vigente.

Mencione-se que à fl. 232 de sua impugnação (aditamento) a Impugnante informa que irá providenciar o pagamento da parcela do crédito tributário relativa a alguns dos itens, tais como cones, cancela, catraca, tampo traseiro com rasgo para uma coletora, suporte para fechadura, tela tapumê e etiquetas, reconhecendo, portanto, a ilegitimidade dos créditos relativos a esses bens.

Outrossim, foi anexada, ao parecer da Assessoria, planilha contendo um resumo dos “Equipamentos de Proteção Individual/Uniforme/Segurança” que tiveram os seus créditos glosados, que demonstra, ao contrário da alegação da Impugnante, que inexistem *“outros equívocos evidentes na planilha trazida pela Fiscalização no Anexo I do Relatório Fiscal”*.

Na referida planilha, constam as seguintes colunas:

- Grupo: agrupamento de produtos feito pela Impugnante, de acordo com as características de cada produto;
- Função do Material no Processo Industrial: informação prestada pela Impugnante;
- Contestação à Argumentação da Autuada: réplica elaborada pelo Fisco, com o intuito de demonstrar que os produtos não se enquadram no conceito de produtos intermediários, contestando os argumentos em contrário da Impugnante, inseridos na coluna “Função do Material no Processo Industrial”.

A íntegra da planilha, com todos os seus detalhes e outras informações, encontra-se inserida na mídia eletrônica acostada à fl. 203, onde o Fisco contesta, produto por produto, as alegações da Impugnante lançadas no CD anexado à sua impugnação (fl. 96).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante de todo o acima exposto, o feito fiscal afigura-se correto, sendo legítimo o estorno efetuado pelo Fisco.

Contestando as penalidades aplicadas, a Impugnante aduz que estaria sendo duplamente penalizada em função de uma única infração, contrariando o princípio do *non bis in idem*.

No entanto, as multas foram aplicadas sobre fatos distintos e são calculadas tomando-se bases de cálculo também distintas.

Conforme relatório, além do ICMS e da respectiva multa de revalidação, o Fisco exige no lançamento a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, majorada em 50% (cinquenta por cento), nos termos dos §§ 6º e 7º do art. 53 da mesma lei, face à constatação de reincidência.

A Multa de Revalidação, capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6763/75, resulta do inadimplemento de obrigação principal, ou seja, falta de recolhimento do ICMS devido, ao passo que a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da mesma lei, refere-se a descumprimento de obrigação acessória (aproveitamento de créditos de ICMS em desacordo com o disposto na legislação tributária):

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

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

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

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

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO – MULTA DE REVALIDAÇÃO – EXPRESSA PREVISÃO – LEI ESTADUAL Nº 6.763/75 – MEIO DE COERÇÃO – REPRESSÃO À SONEGAÇÃO – CONSTITUCIONALIDADE. A multa de revalidação tem a finalidade de garantir a integralidade da obrigação tributária contra a prática de atos ilícitos e inadimplemento e não se confunde com a multa moratória nem com a compensatória ou mesmo com a multa isolada. A lei, ao prever como base de cálculo da multa de revalidação o valor do tributo devido, permite a sua atualização, para não haver depreciação do valor real da mesma.

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

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

No que tange à reincidência da multa isolada, importa analisar as disposições dos §§ 6º e 7º do art. 53 da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

Art. 53 (...)

§ 6º - Caracteriza reincidência a prática de nova infração cuja penalidade seja idêntica àquela da infração anterior, pela mesma pessoa, considerando-se em conjunto todos os seus

estabelecimentos, dentro de cinco anos, contados da data em que houver sido reconhecida a infração anterior pelo sujeito passivo, assim considerada a data do pagamento da exigência ou da declaração de revelia, ou contados da data da decisão condenatória irrecorrível na esfera administrativa, relativamente à infração anterior.

§ 7º - A constatação de reincidência, relativamente às infrações que já ensejaram a aplicação das multas previstas nos artigos 54 e 55, determinará o agravamento da penalidade prevista, que será majorada em 50% (cinquenta por cento), na primeira reincidência, e em 100% (cem por cento), nas subsequentes.

De acordo com as informações inseridas na mídia eletrônica acostada às fls. 15, assim como no Relatório Fiscal (fl. 10), a caracterização da reincidência pode ser assim demonstrada:

1) Autuação Anterior

→ PTA nº 01.000170028-41 (vide fl. 205). Data da decisão irrecorrível na esfera administrativa: 21/03/12 (Acórdão nº 20.397/12/3ª). Penalidade aplicada e aprovada pelo CC/MG: Art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75;

2) Período objeto da presente autuação: maio, junho, agosto e novembro de 2014. Penalidade aplicada: art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.

Logo, conclui-se ocorrer reincidência em todo o período fiscalizado.

O legislador mineiro, para fins meramente fiscais, adotou como critério de reincidência o da penalidade aplicável ao caso concreto e não o tipo de infração cometida, como alegado pela Impugnante. Ou seja, ainda que tenham naturezas diferentes, se as infrações estiverem sujeitas à mesma penalidade, como é o caso presente, estará caracterizada a reincidência.

Assim, corretamente agiu o Fisco ao majorar a multa isolada exigida em 50% (cinquenta por cento), nos termos estabelecidos no art. 53, §§ 6º e 7º da Lei nº 6.763/75.

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

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Eder Sousa. Pela

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Impugnante, assistiu ao julgamento a Dra. Tatiana Rezende Torres. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros José Tavares Pereira (Revisor) e Maria Vanessa Soares Nunes.

Sala das Sessões, 16 de março de 2017.

Carlos Alberto Moreira Alves
Presidente

Ivana Maria de Almeida
Relatora

CC/17/MG