

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 22.437/17/1ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000317677-27
Impugnação: 40.010139050-07
Impugnante: Gerdau Aços Longos S/A
IE: 223346945.00-06
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 Equipamentos de Proteção Individual (EPI) e fornecimento de refeições a empregados da empresa, ambos classificados como 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. Lavrado Termo de Rerratificação para retificação parcial da numeração dos PTAs que fundamentaram a reincidência, sustentando 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, essa última majorada em 100% (cem por cento), em função de reincidência, nos termos previstos no art. 53, §§ 6º e 7º do mesmo diploma legal.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Versa a presente autuação sobre recolhimento a menor de ICMS, nos meses de maio, junho, setembro 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.

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 100% (cem por cento), 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. 114/120.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Assessoria do CC/MG determina a realização da diligência de fls. 125/126, que gera as seguintes ocorrências: **(i)** retificação parcial da numeração dos PTAs que fundamentaram a reincidência – exclusão do PTA nº 01.000172571-13 (extinto integralmente) e inclusão do PTA nº 01.000171868-28; **(ii)** concessão de novo prazo de 30 (trinta) dias à Impugnante, para pagamento do crédito tributário, com as reduções legalmente previstas, ou para aditamento ou apresentação de nova impugnação; **(iii)** aditamento à impugnação - fls. 155/170; **(iv)** réplica fiscal – fls. 172/211.

Em retorno, a Assessoria do CC/MG, em Parecer de fls. 217/233, 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 alterações de estilo.

Versa a presente autuação sobre recolhimento a menor de ICMS, nos meses de maio, junho, setembro 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. 25, 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:

a) Equipamentos/Materiais de Proteção/Segurança

O grupo intitulado “Equipamentos/Materiais de Proteção/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:

EXEMPLOS DE PRODUTOS	GRUPO	Nº DE ITENS	EXEMPLOS DE PRODUTOS	GRUPO	Nº DE ITENS
CAMISA REF JGB 431AFR NR48, CAMISA JEANS M COMP AMACIADA NR 3, CAMISA REF JGB 431AFR NR48, CAMISA ELETRICISTA	CAMISAS	796	CALÇA ANTI-CHAMA REF JGB 420TL NR52, CALÇA JEANS C/AMACIAMENTO NR 44, CALÇA PROTECAO JEANS AZUL NR 44, CALÇA UNIFORME JEANS AZUL NR 4, CALÇA ALUMINIZADA	CALÇAS	585
BOTINA BIQ ACO 41 REF FUJIWARA 62HESM200, BOTINA ELETRICISTA SOLA PU 39 ELASTICO, BOTINA USO GERAL PU/BORR ELAST 40	BOTINAS	493	LUVA TRICOTADA PROMAT PREVILON605G, LUVA SEG KOURION 20X40CM ALUMINIZADA, LUVA SEG KEVLAR 20X38,5CM LONGO TERMICA, LUVA SEG VAQUETA 90X290MM CANO CURTO	LUVAS	377

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

EXEMPLOS DE PRODUTOS	GRUPO	Nº DE ITENS	EXEMPLOS DE PRODUTOS	GRUPO	Nº DE ITENS
CAPUZ BALACLAVA 43CM BR ANTI-CHAMA QTDVZ, CAPUZ SEGURANCA TEXIONL AZUL JGB 10025TL, CAPUZ ANTI-CHAMA REF JGB 10036TGA, CAPUZ BALACLAVA 43CM BR ANTI-CHAMA QTDVZ	CAPUZ	199	MASCARA REF 3M 9322 P1 VALVULA, MASCARA SOLDA CELERON 010040410, MASCARA DUPLA C/ ELÁSTICO COR BRANCA, MASCARA PARA CARBOXIMETRO	MÁSCARAS	193
BLUSAO AZUL MLONGA NR 62 XL TARJA REFLEX, BLUSAO CIPA NUMERO 03, BLUSÃO	BLUSÕES	151	OCULOS SEG INC SPECTRA 2000 DANNY, ÓCULOS P/ SOLDA REF. CARBOGRAFITE CG500, ÓCULOS DE PROTEÇÃO, OCULOS SEG INCOLOR STEELPRO AERO	ÓCULOS	150
LENTE VERDE DOURADO (POLICARBONATO), LENTE OCULOS INCOL STEALTH S700C AMP VIS, LENTE MASCARA SOLDA INCOLOR 1X51X107MM, LENTE OCULOS INCOL STEALTH S700C AMP VIS	LENTE	131	PROTECTOR FACIAL DURAVEIS PFA271	PROTETORES FACIAIS	117
MACACAO CAPUZ POLIPROP BRANCO TAM XXG, MACACAO INTEMPERIES REF ECOSORB 4D1101, MACACAO SEGUR TAMANHO P CA10759 DUPONT	MACACÕES	113	CINTO SEGURANCA ALTISEG PCI046, CINTO SEG PARAQUEDISTA ERGO 1, CINTO DE NYLON	CINTOS	105
PALMILHA ABSORVENTE HIG.NUM.40-PROPE	PALMILHAS	77	CAPACETE PLASTICO AMARELO C/CARN MAS, CAPACETE PLASTICO VERMELHO, CAPACETE PLASTICO AZUL MARINHO VISITANTE, CAPACETE ABA FRONTAL FENOL PRENSADO	CAPACETES	57
COLETE SEGURANCA TIPO X, COLETE REFLETIVO MODELO X VERDE, COLETE SEGURANCA TIPO X	COLETES	53	CARNEIRA CAPACETE MSA COM JUGULAR, CARNEIRA CAPAC 59A DURAVEIS, CARNEIRA MASC SOLDA 3605 REAL	CARNEIRAS	47
PERNEIRA RASPA VELCRO JGB 301R MOD10029, PERNEIRA RASPA TIPO POLAINA	PERNEIRAS	42	JAQUETA BRIM CINZA 48/50 (M), JAQUETA BRIM CINZA 56/58 (GG)	JAQUETAS	41
RESPIRADOR SEMI FACIAL REF ECOSORB 4C110, RESPIRADOR VALVULADO PPF-1 REF 3M 8013, RESPIRADOR 3M	RESPIRADORES	35	PROTECTOR AURICULAR SILICONE TAM UNICO	PROTETORES AURICULARES	32
LENCOL BORR NATURAL ESP 6MM 1M	LENÇÓIS	31	COLARINHO DES DIV 62857M458 TR380	COLARINHO	31
CAPA PVC ENCAD A4 210X297MM INCOLOR, CAPA PROTECAO TEXION GG ALUMINIZADO	CAPAS	27	FILTRO REF 3M 2078 MULTIGAS RESPIRADOR, FILTRO DE PRIVACIDADE 3M, FILTRO AR REF PARK 35361000 3/4NPT DRENO	FILTROS	25
JUGULAR REF DURAVEIS L41 CAPACETE	JUGULARES	16	GAS OXIGENIO MEDICINAL CILINDRO 1M3	GÁS	11
ADESIVO VULCAFLEX VF2000 - 1500 LT 1KG, ADESIVO HENKEL 601 FR 50G, ADESIVO VULCAFLEX VF2000 - 1500 LT 1KG	ADESIVOS	10	CINTA POLIESTER AM 3T 90X4000MM OLHAL, CINTA POLIESTER 3T 90MMX4M SLING	CINTAS	7
AVENTAL MANGA LONGA COM FITA (8781GLRF), AVENTAL LABORATÓRIO, AVENTAL G, AVENTAL GG	AVENTÁIS	5	ETIQUETA ADES PIMACO TP12 D12MM VERDE	ETIQUETAS	5
KIT PROTETOR FACIAL MSA FLASH COD218363, KIT PROTETOR FACIAL CLASSIC MSA 218362	PROTETORES FACIAIS	4	CASACO VISITANTE AM TAM 4 G FIDALGA, CASACO VISITA AMARELO TAM 6 XG FIDALGA	CASACOS	3
LENCO PAPEL REF UVEX S462 LIMP OCULOS	LENÇO	3	ETIQUETA ADES PIMACO TP12 D12MM AZUL	ETIQUETAS	3
SUPORTE REF LOR 1478 PRES FLUORESCENTE, SUPORTE VISEIRA MSA 311430	SUPORTES	3	ETIQUETA ADES PIMACO TP12 D12MM LARANJA	ETIQUETAS	3
SOLUCAO LIMPEZA OCULOS REF UVEX S463	SOLUÇÕES	2	TIRANTES 3M	TIRANTES	1
CALÇADO SEGURANÇA 4090WBPP4400LG Nº 36	CALÇADO DE SEGURANÇA	1	BOTOEIRA POLIEST XAC A281	BOTOEIRA	1
ETIQUETA ADES REF 6182 33,9X101,6 LASER	ETIQUETAS	1	TESOURA PROFIS CABO PLAST TRAM 2702/6	TESOURAS	1
GAS REFRIGERANTE SUVA R407C 11,35KG	GÁS	1	x	x	x

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

b) “Alimentação/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:

EXEMPLOS DE PRODUTOS	GRUPO	Nº DE ITENS	EXEMPLOS DE PRODUTOS	GRUPO	Nº DE ITENS
DESCRIÇÃO - EXEMPLOS	GRUPO	Nº DE ITENS	DESCRIÇÃO - EXEMPLOS	GRUPO	Nº DE ITENS
REFEIÇÃO MARMITEX MAIO/ABRIL	REFEIÇÃO	1	REFEIÇÃO VISITANTES	REFEIÇÃO	1
REFEIÇÃO ESPECIAL(EVENTO)	REFEIÇÃO	1	REFEIÇÃO ESPECIAL- REVELLION	REFEIÇÃO	1
REFEIÇÃO CEIA ERRO CATRACA 10 A 14 MAI	REFEIÇÃO	1	REFEIÇÃO ALMOÇO ERRO CATRACA 10 A 14 MAI	REFEIÇÃO	1
REFEIÇÃO JANTAR ERRO CATRACA 10 A 14 MA	REFEIÇÃO	1	REFEIÇÃO ESPECIAL PARA EVENTO	REFEIÇÃO	1
REFEIÇÃO ESPECIAL DIA 06/03/2012	REFEIÇÃO	1	REFEIÇÃO ESPECIAL (DIA VOLUNTARIO)	REFEIÇÃO	1
REFEIÇÃO ESPECIAL (NATAL)	REFEIÇÃO	1	SV-CAMISA CLH CMAIOR	CAMISAS	1
SV.DESJEJUM	REFEIÇÃO	2	REFEIÇÃO ESPECIAL-SIPAT SEMANA INTEGRADA	REFEIÇÃO	2
REFEIÇÃO ESPECIAL	REFEIÇÃO	2	REFEIÇÃO	REFEIÇÃO	3
REFEIÇÃO ESPECIAL-CONVIVENDO GERDAU	REFEIÇÃO	4	SV.ALMOÇO	REFEIÇÃO	104
SV.JANTAR	REFEIÇÃO	98	SV.CEIA	REFEIÇÃO	98
REFEIÇÃO PRATO POPULAR	REFEIÇÃO	96	REFEIÇÃO MARMITEX	REFEIÇÃO	85
SV.LANCHE NOTURNO	REFEIÇÃO	73	X	X	X

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

Porém, como já afirmado, as mercadorias em questão (“equipamentos/materiais de proteção/segurança” e “alimentação/refeição”) foram classificadas pelo Fisco como alheias à atividade da Impugnante, motivo pelo qual foram glosados os respectivos créditos.

A Impugnante sustenta, no entanto, que a referida classificação 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, enquanto que a glosa de créditos efetivada pela Fiscalização se deu a partir da análise restritiva do seu processo produtivo*”.

Ressalta, nesse sentido, que a “*LC nº 87/96 assegura ao contribuinte o direito ao aproveitamento de créditos de ICMS referentes às aquisições de quaisquer bens, desde que não sejam considerados alheios à atividade do estabelecimento*”.

Acrescenta que, “*a partir da vigência da LC nº 87/96, o Superior Tribunal de Justiça firmou o entendimento de que os insumos imprescindíveis à atividade empresarial do contribuinte, e que são utilizados para consecução das atividades que constituem o objeto social do estabelecimento, geram direito ao crédito do imposto*”.

Afirma que, “no caso dos EPI’s não há dúvida de que atendem aos requisitos da Lei Complementar nº 87/96. São produtos utilizados diretamente na linha produtiva da Impugnante, e não em linhas marginais. Prova disso é que qualquer evento decorrente da ausência desses equipamentos de segurança pode paralisar a produção da Impugnante, ocasionando-lhe inúmeros prejuízos”.

Conclui, nesse sentido, que “o creditamento de ICMS nas aquisições de EPI’s justifica-se não só pela obrigatoriedade legal e pela essencialidade destes equipamentos em geral, mas também porque são adquiridos para utilização na linha de produção”.

Quanto às refeições, a Impugnante argumenta que, se não as oferecesse dentro do seu estabelecimento, “não conseguiria manter, de forma ininterrupta, a sua linha de produção em atividade. Essa situação ocorre de maneira semelhante em todas as suas unidades produtivas, que são usinas de grande porte naturalmente localizadas fora dos centros urbanos”.

Por essa razão, entende a Impugnante que “é inegável a pertinência e relevância dos itens destinados à refeição, não havendo como cogitar que o fornecimento de alimentação aos empregados vinculados diretamente ao setor de produção” seja considerado alheio à atividade de seu estabelecimento.

Após análise dos argumentos das partes, conclui-se que assiste razão ao Fisco, uma vez que tanto os EPIs quanto as refeições, 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 e as refeições 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 que 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 dos bens em análise como materiais de uso e consumo, pois, à época das aquisições, ocorridas no período de junho de 2009 a novembro 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);

→ 1.557 e 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);

→ 1.401 – Compra para Industrialização ou Produção Rural em Operação com Mercadoria Sujeita ao Regime de Substituição tributária (apenas 01 - um item: “SV-CAMISA CLH CMAIOR”).

Lado outro, tem-se que os os referidos bens podem ser também classificados como alheios à atividade do estabelecimento (não atrelados à produção/comercialização do produto final), para confirmar a afirmação anteriormente feita, de que se trata de “materiais de uso e consumo, alheios”.

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:

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, como afirmado pela Impugnante. 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 (*participação intrínseca no processo industrial*).

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 industrialização, no sentido de não exercerem nenhuma ação no processo industrial (no processo siderúrgico, no presente caso).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

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.

Corroborar esse entendimento 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 REVENDADORES 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).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 - 10.05.2011, *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.”

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)

Por sua vez, 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 EPIs e as refeições são efetivamente materiais de uso e consumo, também caracterizados como 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.”

[...]

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 a alguns produtos autuados.

Primeiro, ressalta que o Fisco se equivocou ao classificar a “CINTA POLIESTER” como equipamento de proteção individual, quando, na verdade, se refere a *“equipamento responsável pelo içamento dos produtos industrializados”*.

Segundo, sustenta que o Fisco, por ter analisado a descrição resumida que constava nos documentos fiscais, ao se deparar com a palavra “LUVA” concluiu que se

tratava de um item de segurança individual, quando, na verdade, “*trata-se de ‘LUA DES DIV 62254M420 GAIOLAS TR500’, ‘LUA DES DIV 64900M498 MONT RL 380MM’ e ‘LUA DES DIV 64900M542 MONT RL 330MM’, peças responsáveis pela movimentação do cilindro de laminação no processo de conformação do produto*”.

Por fim, aduz que, ao contrário do entendimento do Fisco, as “ETIQUETAS ADES PIMACO TP12 D12MM”, também não se referem a itens de segurança individual, e sim, de material de embalagem (fls. 41 e 168).

Os argumentos de Defesa não alcançam o fim pretendido.

Ainda que algum equívoco tenha sido cometido pelo Fisco, a “CINTA POLIESTER”, é considerada material de uso e consumo, pois, segundo a própria Impugnante, sua única função é o içamento dos produtos industrializados (fl. 167). Assim, tal produto não se enquadra no conceito de produto intermediário, pois não se agrega ao novo produto e não se desgasta imediata e integralmente no curso da industrialização.

Este E. Conselho, ao analisar produto similar, nos autos do PTA nº 01.000256901-90, decidiu que a “CINTA C-2000MM 2000 KG SLING LEVTEC”, que exerce exatamente a mesma função citada pela Impugnante (içamento e transporte de carga/produtos) é considerada material de uso e consumo, sem direito a créditos de ICMS, *verbis*:

ACÓRDÃO Nº 21.915/16/3ª

“... → NI Nº 1468552 – CINTA C-2000MM 2000 KG SLING LEVTEC:

ESSA CINTA É UTILIZADA PARA RETIRAR AS BOBINAS CORTADAS NA TESOURA LONGITUDINAL 3, APÓS O CORTE, E PARA TOMBÁ-LAS NAS SUAS EMBALAGENS. A CINTA É ACOPLADA AO GANCHO DE UMA ESPÉCIE DE GUINDASTE PARA FAZER O TRANSPORTE DO PRODUTO FINAL.

[...]

CONCLUI-SE, POIS, COMO JÁ AFIRMADO, QUE OS PRODUTOS ACIMA LISTADOS DEVEM SER CONSIDERADOS MATERIAIS DE USO E CONSUMO, UMA VEZ QUE NÃO SE ENQUADRAM NO CONCEITO DE PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS, NOS TERMOS PREVISTOS NA INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 01/86, UMA VEZ QUE NÃO SE INTEGRAM AO NOVO PRODUTO E NÃO SÃO CONSUMIDOS IMEDIATA E INTEGRALMENTE NO CURSO DA INDUSTRIALIZAÇÃO, CABENDO LEMBRAR QUE VÁRIOS DELES SÃO UTILIZADOS EM LINHAS MARGINAIS OU INDEPENDENTES DA LINHA CENTRAL DE PRODUÇÃO (LABORATÓRIOS, TRATAMENTO DE ÁGUA, OFICINAS, ETC.)...” (Grifou-se).

A mesma conclusão se aplica às “LUVAS” citadas pela Impugnante, que seriam peças responsáveis pela movimentação do cilindro de laminação no processo de conformação do produto, pois, nesse processo (de laminação/conformação do produto), o único bem que desenvolve ação particularizada, essencial e específica, em contato físico com o produto em elaboração, é o cilindro de laminação, e não as luvas

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

responsáveis pela sua movimentação, que são consideradas materiais de uso e consumo, nos termos do inciso IV da Instrução Normativa nº 01/86:

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.

Por fim, resta acrescentar que a Impugnante se equivocou ao afirmar que as “ETIQUETAS ADES PIMACO TP12 D12MM” se referem a material de embalagem (vide fotos fls. 41 e 168), pois no sítio eletrônico do fornecedor, essas etiquetas encontram-se listadas como material de escritório, também considerados materiais de uso e consumo, sem direito a créditos de ICMS.

As “Etiquetas Pimaco” (cores diversas) são redondas, não adequadas para impressão (são de uso manual) e correspondem a material de escritório, sendo totalmente distintas das etiquetas mostradas pelo contribuinte à fl. 41.

Ressalte-se que no PTA nº 01.000264718-74, que tramita juntamente com o presente processo, a Impugnante reconheceu a ilegitimidade dos créditos relativos às etiquetas, pronunciando-se da seguinte forma:

Impugnação – PTA nº 01.000264718-74 – fl. 232

“Claro que eventuais equívocos podem ocorrer, seja na parametrização dos sistemas de escrituração da empresa, seja na descrição contida nas notas fiscais das mercadorias adquiridas e, por isso, a Impugnante informa que irá providenciar, nos próximos dias, o pagamento de parcela do crédito tributário relativa a alguns itens, tais como, cones, cancela, catraca, tampo traseiro com rasgo para uma coletora, suporte para fechadura, tela tapume e etiquetas” (Grifou-se).

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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".

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. 25, assim como no Relatório Fiscal (fls. 08/09), observado o Termo de Rerratificação de Lançamento (fl. 129), a caracterização da dupla reincidência pode ser assim demonstrada:

1) Autuações Anteriores

→ PTA nº 01.000171008-51 (vide fls. 213/214). Data da quitação/parcelamento: 23/09/11. Penalidade aplicada: Art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

→ PTA nº 01.000171868-28 (vide fls. 214/215). Data da quitação/parcelamento: 28/02/13. Penalidade aplicada: Art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75;

2) Período objeto da presente autuação: maio, junho, setembro 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 100% (cem por cento), uma vez caracterizada a dupla reincidência da Impugnante, 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 parcialmente procedente o lançamento, conforme Termo de Rerratificação de fls. 129. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Eder Sousa. Pela 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