

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 22.440/17/1ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000239480-68
Impugnação: 40.010137120-39
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. Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS provenientes de aquisições de materiais destinados ao uso ou consumo do estabelecimento, os quais não se caracterizam como produtos intermediários, nos termos do art. 66, inciso V, alínea “b”, do RICMS/02, c/c a Instrução Normativa SLT nº 01/86. Exceções os produtos “casca de arroz” e “barra falsa”, corretas as exigências remanescentes de ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada, capitulada no art. 55, inc. XXVI, majorada pela reincidência, conforme disposto nos §§ 6º e 7º, todos da Lei nº 6.763/75.

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - BEM DO ATIVO PERMANENTE - BEM ALHEIO À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO. Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS provenientes de aquisições de bens classificados como alheios à atividade do estabelecimento, portanto, em desacordo com o previsto no art. 70, inciso XIII, do RICMS/02, c/c a Instrução Normativa DLT/SRE 01/98. Infração caracterizada. Crédito tributário reformulado pelo Fisco, para adequação da reincidência da multa isolada. Corretas as exigências remanescentes de ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada, capitulada no art. 55, inc. XXVI, majorada pela reincidência, conforme disposto nos §§ 6º e 7º, todos da Lei nº 6.763/75.

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

Lançamento parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a acusação de fiscal de falta de recolhimento de ICMS em decorrência de aproveitamento indevido de créditos do imposto, no período

de janeiro de 2010 a dezembro de 2013, relativamente a mercadorias caracterizadas como de uso e consumo, bem como mercadorias caracterizadas como alheias à atividade do estabelecimento.

Exige-se, a propósito, ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, majorada pela reincidência, conforme disposto nos §§ 6º e 7º, todos da Lei nº 6.763/75.

Além disso, o presente lançamento versa também sobre a acusação fiscal de falta de recolhimento do ICMS referente ao diferencial de alíquotas devido nas aquisições, em operações interestaduais, de materiais de uso e consumo do estabelecimento, relativamente ao mesmo período acima indicado, resultando daí as exigências de ICMS e Multa de Revalidação prevista no inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75.

Instruem o Auto de Infração, dentre outros, os seguintes documentos:

- Auto de Início de Ação Fiscal (fl. 01);
- Relatório Fiscal (fls. 27/34);
- mídia eletrônica (DVD) contendo os arquivos digitais pertinentes aos Anexos 1 a 5 do trabalho fiscal (fl. 36);
- Anexo 3: cópia impressa do documento intitulado “Resumo dos créditos indevidamente aproveitados” (fls. 38/39);
- Anexo 4: cópia impressa da recomposição da conta gráfica da Autuada nos períodos de 12/10, 01/11, 05/11, 06/11, 10/11 e 11/11 (fls. 40/41);
- Anexo 5: cópia impressa da planilha intitulada “Exigências Fiscais” (fls. 42/45).

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 48/119, no âmbito da qual argumenta, em síntese, o que segue.

De início, discorre acerca do tratamento legal dispensado ao instituto da não cumulatividade do imposto, abordando os aspectos constitucionais do tema, bem assim as disposições constantes da Lei Complementar nº 87/96 e da legislação tributária do estado de Minas Gerais, para concluir que a Fiscalização teria analisado “*a documentação fiscal da Impugnante sem promover a correta verificação da real utilização de cada um deles no seu processo produtivo, o que é absolutamente necessário à sua adequada classificação fiscal*”.

Na sequência, aborda a questão da delimitação dos conceitos de bens alheios à atividade do estabelecimento e de produtos intermediários, valendo-se, para tanto, das disposições legais e regulamentares pertinentes à matéria, instruindo ainda suas colocações com lições doutrinárias e excertos jurisprudenciais que entende assentes com o seu posicionamento.

Isto posto, descreve o processo produtivo desenvolvido pela empresa, ilustrando cada uma das respectivas etapas (alto-forno, aciaria, laminação) com fotografias e/ou desenhos esquemáticos.

Antes de discorrer mais pormenorizadamente acerca de alguns itens específicos, a Impugnante ressalta que a Fiscalização não teria esclarecido as razões pelas quais classificou aproximadamente 38.000 (trinta e oito mil) itens como bens de uso e consumo ou alheios à atividade do estabelecimento, estornando os créditos a eles relativos.

Neste particular, assinala que a descrição detalhada dos materiais e da forma de utilização no seu processo produtivo não consta das planilhas que acompanharam a autuação fiscal, o que teria dificultado a sua defesa, razão pela qual reputa imprescindível a produção de prova pericial neste caso.

Demais disso, assevera que o detalhamento da função dos demais bens, além daqueles a respeito dos quais discorrerá em seguida, seria detalhadamente demonstrada em planilha posteriormente juntada à sua peça de defesa, haja vista o grande volume de bens cujos créditos foram glosados pela Fiscalização.

Assim sendo, a Impugnante destaca, a princípio, o item “casca de arroz”, a cujo respeito argumenta que *“se trata de matéria-prima necessária à produção do aço, atuando como combustível nas etapas de redução (Alto Forno) e refino (aciaria).”*

Pondera, ainda, que, por ter contato físico com o aço em altas temperaturas, a casca de arroz consome-se imediatamente no processo de combustão.

Para corroborar sua argumentação, junta fotografias à sua peça de defesa.

No tocante ao produto “lingoteira”, a Impugnante aduz que a Fiscalização entendeu tratar-se de parte, peça ou componente de equipamentos utilizados na sua linha de produção, enquadrando-o como material de uso e consumo sem, contudo, observar os requisitos previstos na Instrução Normativa nº 01/86 (em especial no tocante ao inciso V), que, a seu ver, fundamentaria o creditamento efetuado.

Para justificar seu procedimento, aduz que, no caso de partes e peças, a única condição prevista para o aproveitamento do crédito é a sua substituição periódica, em razão da perda de suas dimensões e características originais pelo contato com o produto a ser industrializado, sendo que o *“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”*.

Ainda quanto a este produto, a Impugnante esclarece que, em face do desgaste decorrente do contato com o aço em altas temperaturas, as lingoteiras necessitam de limpeza no semipórtico e posterior esmerilhamento, bem como da utilização de grampos para reduzir a propagação de trincas decorrentes das dilatações térmicas.

Tal processo de limpeza, segundo argumenta, objetiva exclusivamente assegurar que o produto atinja a sua vida útil originalmente estabelecida, tratando-se de mero processo de *manutenção*, de sorte a preservá-la, evitando a antecipação de seu

sucateamento, razão pela qual não se reputariam caracterizados, *in casu*, os conceitos de recuperação e restauração previstos na Instrução Normativa nº 01/86.

Tal como efetuado em relação ao item anterior, a peça de defesa é instruída com fotografias relativas à utilização das lingoteiras no processo produtivo da Autuada que, em acréscimo, cita também decisões deste E. Conselho de Contribuintes pertinentes ao tema.

Com referência aos chamados “cilindros de laminação”, a Impugnante informa que tais itens atuam na geometria dos produtos, conferindo-lhes a conformação necessária à sua destinação final.

Destarte, pondera que referidos cilindros sofrem perda de suas dimensões e características originais em função do desgaste sofrido no processo produtivo, exigindo substituição periódica, no prazo máximo de 11 (onze) meses, haja vista não comportarem restauração ou recuperação, o que, no seu entender, os caracteriza como produtos intermediários.

Após descrever o processo de conformação dos produtos e a função dos cilindros, esclarece que estes seriam os denominados “cilindros de trabalho”, que executam o trabalho de laminação do aço, em contato direto com o produto sujeito à industrialização.

Informa ainda que, em decorrência de sua atuação no sentido de moldar o aço, o cilindro se desgasta e perde suas dimensões e características originais e, enquanto não atingido o diâmetro de sucateamento, submete-se ao trabalho de usinagem, com vistas à remoção dos defeitos superficiais e outros desgastes.

Além de juntar à sua peça de defesa fotografias e imagens/desenhos ilustrativos da utilização do produto em tela no âmbito do seu processo produtivo, menciona também excertos de acórdãos do CC/MG e do Tribunal de Justiça de Minas Gerais, relativos ao tema.

Na sequência, sob o título “*Outros bens que, segundo a Fiscalização, supostamente não exerceriam função essencial e individualizada no processo produtivo*”, passa a discorrer acerca dos itens “sensor/ponteira écil”, “bico de corte”, “barra falsa” e “abóboda refrigerada”, explicando as suas respectivas funções no processo de produção da empresa (também aqui, ilustra sua defesa com fotografias tiradas no intuito de demonstrar a utilização das peças), bem assim o tempo de vida útil de cada um deles, para concluir que tais produtos exercem atuação essencial e individualizada no processo produtivo.

No tocante aos bens classificados como alheios à atividade do estabelecimento, a Impugnante contrapõe-se ao entendimento da Fiscalização afirmando que os bens assim considerados, além de serem empregados em sua linha central de produção, também têm natureza de produtos intermediários.

Neste ponto, aborda os itens utilizados no tratamento de água, assinalando que vários desses bens têm função essencial em sua linha central de produção, consumindo-se integralmente no processo produtivo. Como exemplo, cita os itens “*dispersante Kurita Kurizet*” e “*removedor corrosão Kurita Kurizet*”, argumentando

que os mesmos são utilizados no tratamento da água que irá recircular para resfriamento dos equipamentos utilizados na linha de produção.

Com referência aos bens enquadrados como “máquina/ferramenta de manutenção”, alega que a classificação efetuada pela Fiscalização estaria equivocada, visto que diversos destes itens seriam, na realidade, partes e peças de equipamentos, em relação às quais estariam atendidas as condições estabelecidas pela legislação para fins de creditamento do imposto.

Exemplifica sua argumentação com os produtos *disco de corte; mangueira; discos; lâmina de serra; soquete; rebolos; adaptador; chave impacto*, dentre outros, os quais afirma serem componentes de equipamentos utilizados diretamente na linha de produção, sofrendo desgaste contínuo em razão das altas temperaturas a que são submetidos em contato físico com o aço líquido.

De igual modo, insurge-se também contra a glosa dos créditos relativos aos “itens de laboratório”, tais como *amostradores de imersão, frascos, cadinhos, clorofórmio, peneiras*, etc, por entender que tais produtos são empregados diretamente na sua linha de produção, atuando de forma essencial para a consecução do processo industrial, na qualidade de produtos intermediários. Também aqui, cita decisões deste E. CC/MG, que entende assentes com o seu posicionamento.

Em seguida, a Autuada passa a abordar o chamado *princípio da verdade material*, protestando pela sua aplicação no presente caso, ocasião em que transcreve lições doutrinárias e julgados pertinentes ao tema.

Isto posto, pugna pela necessidade de produção de prova pericial, de sorte a esclarecer os quesitos que formula às fls. 110 dos autos, questionando também a majoração da multa isolada, tendo em vista sua discordância no tocante à caracterização da reincidência.

Por fim, pede que seja julgado improcedente o lançamento ou, subsidiariamente, que seja afastada a majoração da penalidade cominada e, ainda, deferido pedido de produção de prova pericial.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização comparece aos autos e, em manifestação de fls. 212/260 dos autos, refuta as alegações da Defesa.

De início, assevera que é incorreta a alegação da Impugnante (item II da Impugnação – fl. 52) de que a glosa de créditos teria se dado a partir de uma análise equivocada do seu processo produtivo, que o reduziu apenas à fase de transformação da matéria-prima em aço, deixando de considerar as etapas seguintes do processo industrial, quando se aperfeiçoa o produto.

De igual modo, contrapõe-se também à afirmação da Autuada (item III.1 da Impugnação – fl. 56) de que o Auto de Infração foi lavrado sem promover a correta verificação da real utilização de cada um deles no seu processo produtivo.

Neste ponto, esclarece que o Grupo Gerdau tem sido objeto de auditorias fiscais, sendo de conhecimento do Fisco todas as etapas de seu processo industrial, bem como a real utilização de cada produto cujo crédito foi estornado.

A propósito da afirmação da Impugnante no sentido de que *“todos os bens objeto da autuação, além de não serem alheios à atividade da Impugnante (empregados diretamente no seu processo produtivo), caracterizam-se como produtos intermediários”*, cita, à guisa de exemplo, uma série de itens cujo crédito foi apropriado a despeito da falta de suporte legal ou regulamentar para tanto.

Nesta categoria, menciona os seguintes itens: *“camisa jeans m comp amaciada nr 3”*, *“aventil raspa 1200x600 mm”*, *“bebedouro”*, *“chuveiro Lorenzetti 220v 5.500 w”*, *“etilômetro”* (bafômetro) e *“fragmentadora de papel 12 fls cds cart”*.

Na sequência, em resposta à argumentação aduzida no item III.2 da impugnação, a Fiscalização passa a discorrer, pormenorizadamente, acerca da legislação de regência da matéria, tanto no que atine à caracterização dos bens alheios à atividade do estabelecimento, bem assim no tocante ao conceito de produto intermediário, citando ainda decisões judiciais e administrativas pertinentes ao tema.

A partir da legislação acima referida, explicita os critérios mediante os quais se pautou para a elaboração da peça fiscal, passando a abordar especificamente os produtos mencionados pela Impugnante em sua defesa.

Em primeiro lugar, a propósito do produto *“casca de arroz”*, refuta a informação de que *“se trata de matéria prima necessária à produção do aço, atuando como combustível nas etapas de redução (alto forno) e refino (aciaria)”*, ponderando que, quando da intimação feita em 01.02.2014, o próprio Contribuinte informou que referido produto teria como função: *“MATÉRIA PRIMA UTILIZADA PARA ISOLAMENTO TÉRMICO DO AÇO/GUSA DURANTE A SUA MOVIMENTAÇÃO EM PANEIS DO ALTO FORNO. MATERIAL TEM CONTATO DIRETO COM AÇO, SENDO CONSUMIDO NO PROCESSO”*.

Assim sendo, teria havido, por parte da Impugnante, uma alteração no texto da impugnação relativamente à função desempenhada pela *“casca de arroz”* (de *“isolamento térmico”* para *“combustível”*), de sorte a tentar caracterizá-la como produto intermediário.

De todo modo, conclui que *“não ocorre qualquer industrialização na utilização da casca de arroz como isolante térmico. Se não há industrialização não há de se falar em produto intermediário, mesmo que, naturalmente, ocorra o consumo do produto ao entrar em contato com o aço ou gusa. Nesta função este produto é classificado como material de uso ou consumo e o crédito do imposto é vedado pelo art. 66, inc. X do RICMS”*.

Quanto às lingoteiras, a Fiscalização esclarece que este produto é parte do sistema de lingotamento contínuo da Impugnante, cujo funcionamento é descrito e ilustrado em sua manifestação.

Demais disso, ressalta que, tal como ocorre com as lingoteiras do chamado lingotamento *convencional*, as lingoteiras de cobre também são recuperadas, não se

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

enquadrando no conceito de produto intermediário, para efeito do direito ao crédito do ICMS, consoante disciplinado na Instrução Normativa SLT nº 01/1986 (IN 01/86).

Como se não bastasse, lembra, ainda, que Autuada se equivoca ao afirmar que *“no que diz respeito às partes e peças, o citado inciso V não traz qualquer vedação à recuperação ou restauração desses bens”*, haja vista que a substituição periódica das lingoteiras não ocorre em razão de sua inutilização ou exaurimento (como exige a norma), mas sim da necessidade de recuperação, fato este que o desqualificaria como produto intermediário.

A propósito dos cilindros de laminação, após análise da legislação de regência da matéria, conclui que a sua substituição periódica também não ocorre em razão de inutilização ou exaurimento, mas, a exemplo do que ocorre relativamente ao item anterior, da necessidade de sua recuperação, de sorte a possibilitar o seu retorno ao processo produtivo.

Entende que exatamente em virtude da recuperação acima mencionada (que a Impugnante descreve como sendo tão somente *“remoção de defeitos superficiais e outros desgastes”*), os cilindros em questão também não são consumidos integralmente, premissa básica para ser considerado produto intermediário.

Com referência ao sensor e à ponteira écil, pondera que ambos são componentes da lança (espécie de ferramenta para se mergulhar o sensor no aço líquido) utilizada como instrumento de medição de temperatura.

Assim sendo, tendo presente que tal medição *“pode ser feita inúmeras vezes sem que ocorra qualquer industrialização do produto aço”*, entende que referidos itens caracterizam-se como material de uso e consumo, não ensejando, portanto, direito ao aproveitamento de créditos.

Quanto aos chamados bicos de corte, esclarece que sua utilização se dá com vistas ao corte de tarugo no lingotamento contínuo, sendo parte/peça de um equipamento denominado *“maçarico de corte”*.

Além disso, assevera que a função do bico de corte consiste em *direcionar* o gás combustível para produzir a chama além do oxigênio puro, de modo a realizar o corte por oxidação. Neste sentido, ressalta que somente a chama e o oxigênio teriam contato (obrigatório) com o produto (tarugo).

No tocante ao item *“barra falsa”*, informa que este tem como função servir como guia do tarugo no lingotamento contínuo. Todavia, a despeito do contato do tarugo com a *“barra falsa”*, manifesta seu entendimento no sentido de que não ocorre qualquer atuação particularizada, essencial e específica, vez que inexistente qualquer industrialização na movimentação do tarugo, razão pela qual não haveria que se falar em produto intermediário.

Em outras palavras, a Fiscalização pondera que o *“inciso V da IN 01/86 prescreve que a parte/peça deve ter contato com o produto que se industrializa. Não existe parte/peça como produto intermediário em etapa onde não ocorre industrialização. Nesta movimentação, o tarugo permanece o mesmo tarugo, do início*

ao fim desta etapa. Assim, a barra falsa é classificada pelo inciso IV da IN 01/86 como peça de manutenção (material de uso ou consumo)”.

Em relação à chamada “abóbada refrigerada”, cuja função é de fechamento do forno para impedir a saída de gases e a entrada de ar, destaca que o contato direto com o aço líquido projetado durante o processo produtivo se dá apenas eventualmente (respingos). Isto posto, entende tratar-se também de parte/peça que não desenvolve atuação particularizada, essencial e específica, não se caracterizando, deste modo, como produto intermediário.

Na sequência da sua manifestação, a Fiscalização aborda uma série de outros itens cujo crédito foi glosado (notadamente aqueles relacionados ao tratamento de água, máquinas/ferramentas de manutenção, produtos de laboratório, rolamentos, parafusos, plaqueta, correia, óleo, botina eletricista, palmilha absorvente, colete refletivo, luva de segurança, dentre outros), para concluir pela correção do estorno efetuado, em face da legislação vigente.

Por fim, após contrapor-se também às alegações da Impugnante no tocante à majoração da multa isolada, requer a procedência do lançamento.

Da Instrução Processual

Em razão da inclusão do DVD de fls. 261 dos autos, como complemento da manifestação fiscal, a Assessoria do CC/MG determinou a abertura de vista ao Sujeito Passivo pelo prazo de 30 (trinta) dias.

A Impugnante comparece às fls. 278/317, reafirmando os termos já expostos na impugnação anteriormente apresentada.

Da Reformulação do Crédito Tributário e do aditamento à impugnação

A Fiscalização retifica o crédito tributário, conforme Relatório de fls. 320/321, alterando a fundamentação legal da segunda reincidência para substituir o PTA nº 01.000172571-13 pelo PTA Nº 01.000171868-28, o que resultou na reformulação do crédito tributário, conforme demonstrativo de fls. 323/325.

Foram incluídos os documentos de fls. 328/343 (telas do sistema *Sicaf*, para comprovação de reincidência) e emitido o DCMM de fls. 345/351.

Regulamente cientificada sobre a retificação, a Autuada adita sua impugnação às fls. 356, reiterando os termos da sua argumentação inicial.

A Fiscalização se manifesta às fls. 358/395.

A Assessoria do CC/MG, em Parecer de fls. 401/440, opina, em preliminar, pelo indeferimento da prova pericial requerida e, no mérito pela procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário de fls. 323/325.

DECISÃO

Da Preliminar

Do pedido de perícia

A Impugnante requer a realização de perícia técnica para que seja verificada *in loco* a aplicação e a função de cada bem objeto da autuação em seu processo produtivo, em razão da aplicação do princípio da verdade material.

Indica assistente técnico e apresenta os quesitos às fls. 110.

A Fiscalização afirma ser desnecessária a perícia, pois entende que já existem, nos autos, informações suficientes para analisar a correta classificação dos produtos.

Os quesitos apresentados pela Impugnante tratam das seguintes questões: descrição do processo produtivo (quesito 1); esclarecimentos quanto aos itens lançados nos Anexos 1 e 2 do Auto de Infração, a saber, o local de aplicação, função específica no processo produtivo e o tempo de desgaste (quesito 2), e, por fim, se os bens estão corretamente classificados como produto intermediário (quesito 3).

Cabe destacar que a planilha constante do Anexo 1 compõe-se de informações prestadas pela Impugnante em resposta à intimação fiscal, constantes do Anexo 7, ambas inseridas no DVD de fls. 36, contendo a descrição completa da mercadoria, tendo sido acrescido pela Fiscalização, em acréscimo, a função do produto e o motivo do estorno.

Em sede de impugnação a Autuada apresentou o DVD de fls. 206, e após concedido novo prazo, a planilha eletrônica constante do DVD de fls. 211 “*com a complementação do trabalho de descrição da função individualizada dos itens autuados*”, contendo informações para todos os 37.854 (trinta e sete mil, oitocentos e cinquenta e quatro) itens autuados, quais sejam: função do material no processo industrial, área industrial (aplicação) e vida útil média.

O Fisco se manifesta pontualmente sobre todos os itens, tendo incluído a planilha eletrônica “Complemento da Manifestação Fiscal - PTA 01.000239480-68”, que contém a contestação do Fisco quanto à classificação dos produtos tal como efetuado pela Autuada (DVD de fls. 261).

Além disso, respondeu a todos os questionamentos apresentados na impugnação, detalhando a aplicação e o motivo de estorno dos itens especificamente mencionados pela Impugnante.

Como se vê, consta dos autos as informações suficientes para responder aos questionamentos feitos pela Impugnante.

É cediço que a prova pericial, como meio probatório especial, deve ser viável, útil e necessária, sendo que um dos fatores determinantes para a realização de uma perícia é a ausência de provas documentais esclarecedoras do fato, o que não ocorre na espécie aqui tratada.

Resta, portanto, evidenciado que o referido exame pericial se mostra desnecessário, na medida em que os documentos acostados aos autos, bem como as planilhas elaboradas pelo Fisco, contêm todas as informações necessárias ao deslinde da questão (local de aplicação, motivo de estorno), complementada que foi pela Impugnante com as informações que entende necessárias à sustentação da sua defesa (área de utilização, função no processo industrial, vida útil média).

Cabe assinalar, além disso, que a controvérsia instaurada entre o Fisco e a Impugnante não reside propriamente na descrição dos produtos e, tampouco, diz respeito às suas respectivas utilizações no âmbito da atividade desenvolvida no estabelecimento autuado. A divergência refere-se à interpretação da legislação aplicável à matéria ou, mais especificamente, à subsunção do fato (incontroverso) à norma, haja vista a polêmica em torno dos conceitos legais e regulamentares de “produto intermediário”, “bem alheio à atividade do estabelecimento” e “bem de uso e consumo”.

Assim, indefere-se o pedido de perícia, com fulcro no art. 142, § 1º, inciso II, alínea “a”, do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, por se mostrar desnecessário para a elucidação da questão.

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre a acusação de fiscal de falta de recolhimento de ICMS em decorrência do aproveitamento indevido de créditos do imposto, no período de janeiro de 2010 a dezembro de 2013, relativamente a mercadorias caracterizadas como de uso e consumo, bem como mercadorias havidas como alheias à atividade do estabelecimento.

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, majorada pela reincidência, conforme disposto nos §§ 6º e 7º, todos da Lei nº 6.763/75.

Além disso, o presente lançamento versa também sobre a acusação fiscal de falta de recolhimento do ICMS referente ao diferencial de alíquotas devido nas aquisições, em operações interestaduais, de materiais de uso e consumo do estabelecimento, relativamente ao mesmo período acima indicado, resultando daí as exigências de ICMS e Multa de Revalidação prevista no inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75.

Tendo presente o foco da controvérsia instaurada entre a Fiscalização e a Impugnante, impõe-se, de plano, que seja trazida a lume a legislação de regência da matéria.

Como é sabido, no cumprimento de seu mister constitucional (art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “c”), coube ao legislador complementar disciplinar, em linhas gerais, o regime de compensação do ICMS (arts. 19 e seguintes da Lei Complementar nº 87/96).

Para fins de deslinde da contenda objeto dos presentes autos, destacam-se os seguintes dispositivos da LC nº 87/96:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

(...)

Art. 21. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:

(...)

III - vier a ser utilizada em fim alheio à atividade do estabelecimento;

(...)

Art. 33. Na aplicação do art. 20 observar-se-á o seguinte:

I - somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2020;

(...).

Uma vez veiculadas, na Lei Complementar nº 87/96, as normas gerais reitoras do direito ao aproveitamento de créditos em tema de ICMS, ao legislador estadual incumbe adensar a disciplina da matéria, conferindo-lhe o detalhamento necessário à sua fiel aplicação, observado, por óbvio, o quadro normativo delimitado pelo legislador complementar.

No âmbito da legislação tributária do estado de Minas Gerais, referida incumbência é desempenhada pela Lei nº 6.763/75 (notadamente em seus arts. 28 e seguintes), pelo Regulamento do ICMS (RICMS: em especial, nos arts. 62 a 76) e, ainda, por diversas normas complementares editadas para tal fim (dentre as quais ressalta-se, em vista das discussões havidas no presente PTA, as Instruções Normativas SLT nº 01/86 e DLT/SRE 01/98).

Com referência ao regramento constante do Regulamento do ICMS, cumpre destacar, *in verbis*:

Art. 66. Observadas as demais disposições deste Título, será abatido, sob a forma de crédito, do

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

imposto incidente nas operações ou nas prestações realizadas no período, desde que a elas vinculado, o valor do ICMS correspondente:

(...)

V - a matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, adquiridos ou recebidos no período, para emprego diretamente no processo de produção, extração, industrialização, geração ou comunicação, observando-se que:

(...)

b) são compreendidos entre as matérias-primas e os produtos intermediários aqueles que sejam consumidos ou integrem o produto final na condição de elemento indispensável à sua composição;

(...)

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

(...)

§ 3º Consideram-se alheios à atividade do estabelecimento todos os bens que não sejam utilizados direta ou indiretamente na comercialização, industrialização, produção, extração, geração ou prestação de serviço de transporte, interestadual ou intermunicipal, ou de comunicação.

§ 4º Salvo prova em contrário, presume-se alheio à atividade do estabelecimento o veículo de transporte pessoal.

(...)

§ 5º Não gera direito a crédito a entrada de bens destinados ao emprego em atividade diversa de operação relativa à circulação de mercadoria ou de prestação de serviço de transporte, interestadual ou intermunicipal, ou de comunicação, ainda que desenvolvida paralelamente à atividade tributada.

Isto posto, em que pese o maior detalhamento decorrente das normas acima transcritas, constantes do Regulamento do ICMS, o deslinde da questão posta à apreciação desta Câmara de Julgamento requer, todavia, que sejam também consideradas ainda as disposições objeto da Instrução Normativa SLT nº 01/86 e da Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98, cujo fundamento de validade decorre dos preceitos legais e regulamentares anteriormente mencionados.

Assim sendo, à vista da argumentação da Impugnante no sentido de que todos os créditos estornados pela Fiscalização dizem respeito a itens enquadrados no conceito de produto intermediário, cumpre analisar, de início, o disposto na Instrução Normativa SLT nº 01/86, pertinente ao tema.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim dispõe o referido instrumento normativo:

INSTRUÇÃO NORMATIVA SLT N° 01, DE 20 DE FEVEREIRO DE 1986

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

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

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

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

considerando que, por extensão, produto intermediário é também o que, embora não se integrando ao novo produto, é consumido, 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 identificação da efetiva participação do produto no processo de industrialização;

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;

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 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 imediata e integralmente os produtos, como ferramentas, instrumentos ou utensílios, que embora se desgastem ou deterioreem 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 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.

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

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

Antes mesmo de adentrar os comandos normativos da Instrução Normativa acima reproduzida, convém assinalar alguns pontos relevantes para a compreensão da opção adotada pela legislação tributária em tema de aproveitamento de créditos do ICMS.

Em primeiro lugar, tendo presente as disposições da Lei Complementar nº 87/96, da Lei nº 6.763/75 e, ainda, conforme explicitado nos “*consideranda*” apostos na parte introdutória da IN nº 01/86, resulta evidente a adoção, em matéria de ICMS, do chamado “critério do crédito físico”, em contraposição ao sistema do “crédito financeiro”, prevalecente na maioria dos países que tributam o consumo por meio do Imposto sobre o Valor Adicionado (IVA).

Com efeito, restou estabelecido que produto intermediário é aquele que, empregado diretamente no processo de industrialização, integra-se ao novo produto.

Uma vez assentada tal regra, dispõe a IN nº 01/86 que, por extensão, produto intermediário é também o que, embora não se integrando ao novo produto, seja consumido imediata e integralmente no curso da industrialização.

Cabe destacar, desde logo, que a IN nº 01/86, como não poderia deixar de ser, em nada inova as normas legais e regulamentares que lhe dão suporte, eis que o conceito de produto intermediário, nos termos acima expostos, encontra-se em linha com o preceito contido no art. 66, inciso V, alínea “b” do RICMS. Confira-se:

Art. 66. (...)

V - a matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, adquiridos ou recebidos no período, para emprego diretamente no processo de produção, extração, industrialização, geração ou comunicação, observando-se que:

(...)

b) são compreendidos entre as matérias-primas e os produtos intermediários aqueles que sejam consumidos ou integrem o produto final na condição de elemento indispensável à sua composição; (grifou-se).

Vê-se, portanto, que, afora os insumos que efetivamente são incorporados ao produto final resultante da industrialização (integrando-o enquanto elemento componente), incluem-se também no conceito de produto intermediário aqueles itens que, a despeito de não se integrarem fisicamente ao novo produto, sejam consumidos imediate e integralmente ao longo do processo industrial, residindo precisamente aqui as maiores controvérsias relacionadas à matéria.

Em outras palavras, são considerados também como “intermediários” os produtos que atendam a este *dúplice circunstanciamento*, vale dizer, os produtos que sejam consumidos de forma *imediate e integral* no âmbito da industrialização (ou, na dicção normativa, “*dentro linha de produção*”).

Resulta evidente que, para fins de aplicação da norma, as dificuldades de identificação dos elementos que se integram fisicamente ao produto final são significativamente menores que aquelas enfrentadas relativamente aos produtos cujo crédito é admitido com supedâneo no *dúplice circunstanciamento* acima mencionado.

Tal se dá, dentre outros fatores, em razão polissemia verificada no tocante aos termos “imediate” e “integral”, motivo pelo qual o legislador cuidou de defini-los, fazendo-o nos seguintes termos:

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;

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.

Os elementos constantes dos itens I e II acima compõem o núcleo fundamental da Instrução Normativa nº 01/86 e, nesta condição, não de ser considerados para efeito de interpretação das suas demais disposições, conforme será detalhado mais à frente.

Por ora, cumpre ressaltar os aspectos mais importantes da conceituação normativa.

Como se vê dos trechos acima grifados, o conceito de “consumo imediato” está associado a dois pressupostos básicos, a saber: o consumo deverá ser direto e, além disso, de produto individualizado.

O primeiro deles, por si só, não traz maiores esclarecimentos, eis que mais de uma interpretação plausível poderia ser, em princípio, aferida a partir do termo “direto”, tanto assim que a própria IN nº 01/86 se preocupou em explicá-lo mais detidamente.

Assim fazendo, encareceu o fato de que o consumo, para ser tido como “direto”, deverá ocorrer “*num ponto qualquer da linha de produção, mas nunca marginalmente ou em linhas independentes*”, exigência esta que se harmoniza com a supramencionada expressão “*diretamente no processo produtivo*”, utilizada no *caput* do inciso V do art. 66 do RICMS, bem como com a expressão “*dentro da linha de produção*”, utilizada na parte introdutória da referida IN.

Entretanto, além de cingir o direito ao aproveitamento de créditos do ICMS aos insumos efetivamente utilizados na linha principal de produção, exige-se ainda que o produto em questão tenha “*caráter de indiscutível essencialidade na obtenção do novo produto*”.

Merece ainda um registro especial a exigência de que se trate de “produto individualizado”. Tal pressuposto, ressalte-se, é reiteradamente afirmado no texto da Instrução Normativa nº 01/86 e, como será visto adiante, importará na regra (embora a legislação tenha admitido exceções) de vedação ao aproveitamento do crédito referente a partes e peças de máquina, aparelho ou equipamento.

Uma vez analisado o conceito normativo de consumo “imediato”, cumpre trazer à baila o segundo item que compõe o dúplice circunstanciamento referido na norma, ou seja, o “consumo integral”.

Sob esse título, a IN nº 01/86 está a tratar da noção do exaurimento do produto individualizado, em decorrência do uso que lhe é próprio, tenha ou não havido o seu desaparecimento físico total.

Com efeito, cuida-se aqui do consumo ou desgaste¹ contínuo, gradativo e progressivo, do qual resulta a exaustão (física e/ou funcional) do produto, como tal entendido o seu esgotamento ou inutilização em decorrência do cumprimento da sua finalidade no curso da industrialização, finalidade esta que, ainda segundo dispõe a norma, há de ser *específica* no respectivo processo industrial.

Estando assentada a relevância do exaurimento, enquanto elemento indispensável à caracterização do produto intermediário para fins de ICMS, a IN nº 01/86 tratou de afastar eventuais questionamentos ao asseverar que o produto não poderá comportar recuperação ou restauração de seu todo ou de seus elementos (o que, diga-se de passagem, necessariamente decorre do conceito de *exaurimento* adotado pela legislação).

Uma vez estabelecidos os preceitos fundamentais que ensejaram a sua edição, a Instrução Normativa nº 01/86 passa a dispor acerca dos itens que se encontram excluídos do conceito de produto intermediário.

Conquanto se possa inferir, a partir da análise *a contrario sensu*, quais seriam os elementos não contidos na definição de produto intermediário (estando aqui enquadrados todos aqueles que não correspondam aos ditames acima analisados), entendeu por bem o legislador destacar alguns deles de modo expresse, a saber:

- 1 - ferramentas, instrumentos ou utensílios, ainda que estes se desgastem ou se deterioreem no curso do processo de industrialização;
- 2 - partes e peças de máquinas, aparelhos ou equipamentos.

Em relação ao primeiro grupo, sua exclusão justifica-se em decorrência do não atendimento ao pressuposto do consumo “integral”, isto é, em virtude da inocorrência do exaurimento, como tal definido na IN nº 01/86 (embora, como dito, sofram algum desgaste ou deterioração em decorrência do seu uso).

Por outro lado, quanto às partes e peças, falta-lhes o requisito de se constituírem em produtos “individualizados”.

Em outras palavras, as partes e peças não dispõem de “*identidade própria*” hábil a conferir-lhes a individualização requerida pela legislação, motivo pelo qual caracterizam-se como meros componentes de uma estrutura estável e duradoura (máquinas, aparelhos ou equipamentos), da qual eventualmente se separam, por ocasião das manutenções que importam em sua substituição periódica.

¹ A Instrução Normativa SUTRI nº 01, de 2017, alterou a IN nº 01/86, a partir de 01/04/17, para excluir a referência ao “desgaste”.

Todavia, durante o período objeto da presente autuação, a legislação previa exceção no tocante à vedação aplicável às partes e peças, conforme se pode constatar no item V da IN nº 01/86².

Assim sendo, admitia-se o creditamento referente às partes ou peças desde que estas:

- desenvolvessem atuação *particularizada, essencial e específica*;
- estivessem inseridas na linha de produção;
- em contato físico com o produto objeto da industrialização e desde que tal contato importasse na perda de suas dimensões ou características originais, resultando daí a necessidade de sua substituição periódica em razão de inutilização ou exaurimento, embora preservada a estrutura à qual pertençam.

Isto posto, cumpre ressaltar ainda um último ponto relativamente às disposições constantes da Instrução Normativa SLT nº 01/86.

Trata-se do fato de que aprouve ao legislador determinar que todas as condições previstas na norma (inclusive àquelas aplicáveis às partes e peças) sejam atendidas cumulativamente.

Em resumo, à luz da referida legislação, a par dos insumos que sejam integrados *fisicamente* ao produto final, admite-se também o aproveitamento de crédito do ICMS relativamente aos itens que atendam a todos os requisitos a seguir sintetizados:

- 1 – sejam caracterizados como produto individualizado;
- 2 – atuem na linha principal de produção;
- 3 – sejam essenciais à obtenção do novo produto;
- 4 – resultem exauridos após a sua utilização na finalidade que lhes é própria;
- 5 – não comportem recuperação ou restauração, total ou parcial.

Considerando que os elementos acima arrolados constituem o núcleo fundamental da norma veiculada pela IN nº 01/86, deve ser reiterado que os mesmos aplicam-se inclusive no tocante às partes e peças. Vale dizer, para que sejam tidos como produto intermediário, além dos requisitos específicos, as partes e peças devem também se enquadrar no esquema normativo aplicável aos demais produtos intermediários (sintetizados nos itens 1 a 5 acima).

Isto se justifica na medida em que a admissão de crédito relativamente às partes e peças constitui uma exceção à regra (que, como visto, é a vedação quanto a este creditamento), não sendo plausível supor que, relativamente às exceções, aplicar-se-ia um rol de exigências menor que aquele válido para os demais produtos intermediários.

² A Instrução Normativa SUTRI nº 01, de 2017, anteriormente citada, revogou o item V da IN nº 01/86, a partir de 01/04/17.

Uma vez fixados os parâmetros estabelecidos na legislação, reafirma-se que somente será considerado “produto intermediário” o insumo que se enquadre nas regras acima, sendo os demais caracterizados como “bens de uso ou consumo”, cujo crédito, como visto, encontra-se vedado (até 31/12/2019) por força do disposto no art. 33, inciso I, da Lei Complementar nº 87/96.

Demais disso, por estarem expressamente vedados na IN nº 01/86, **não** se admite o crédito relativo a ferramentas, instrumentos, utensílios (ainda que, como usualmente ocorre, venham a se deteriorar no curso do processo de industrialização), bem assim o crédito relativo às aquisições de partes e peças de máquina, aparelho ou equipamento, ressalvadas (no período anterior a 01/04/17) as exceções acima tratadas.

Ante o exposto acima, passa-se agora à análise dos itens objeto do presente PTA que, com fundamento na Instrução Normativa SLT nº 01/86, tiveram seus créditos estornados pela Fiscalização³.

De início, cumpre destacar que reputa-se correto o trabalho fiscal em relação à glosa efetuada no tocante aos produtos “camisa jeans m comp amaciada nr 3”, “avental raspa 1200x600 mm”, “bebedouro”, “chuveiro Lorenzetti 220v 5.500 w”, “etilômetro” (bafômetro) e “fragmentadora de papel 12 fls cds cart”, “botina eletricista”, “palmilha absorvente”, “colete refletivo”, “luva de segurança”, bem como diversos outros itens com características similares que, a toda evidência, não correspondem aos parâmetros legais e regulamentares.

Vale destacar, a propósito, que, diferentemente de alguns produtos cuja utilização num dado processo produtivo pode efetivamente ensejar dúvida quanto ao seu enquadramento no conceito de produto intermediário, os itens listados no parágrafo anterior não guardam a menor correspondência lógica com os requisitos estabelecidos na legislação, eis que são evidentemente caracterizados como de uso ou consumo, sendo seu creditamento, portanto, inadmissível à luz da legislação.

De igual modo, assiste razão à Fiscalização também no que pertine ao estorno de créditos efetuado relativamente às lingoteiras e aos cilindros de laminação, uma vez que, em ambos os casos, restou descumprida a regra que dispõe acerca da impossibilidade de recuperação ou restauração total ou parcial do produto.

Assim, em que pese o entendimento da Impugnante no sentido de que a limpeza no semipórtico, posterior esmerilhamento e aplicação de grampos para reduzir a propagação de trincas das lingoteiras, bem como o trabalho de usinagem realizado nos cilindros de laminação, não os descaracterizariam como produtos intermediários, razão não lhe assiste, pois outra não é a consequência destas ações senão a *recuperação ou restauração* destes produtos, o que, como visto, é vedado pela legislação.

No tocante aos itens bico de corte, abóbada refrigerada e sensor/ponteira écil, a Impugnante afirma tratar-se de partes ou peças de equipamentos, reputando admitido o seu creditamento.

³ A legislação pertinente ao conceito de “bem alheio à atividade do estabelecimento” e o correspondente cotejo com os itens que, a este título, foram estornados no presente Auto de Infração, serão abordados na sequência.

Também aqui falece razão à Autuada.

Como anotado anteriormente, exige-se que a parte ou peça desenvolva atuação particularizada, essencial e específica na linha de produção e que, além disso, tenha contato físico com o produto objeto da industrialização.

Outrossim, não é suficiente que haja o contato físico da parte/peça com o produto em fabricação. A legislação exige ainda que este contato seja tal que implique na perda de suas dimensões ou características originais, até o ponto do exaurimento, resultando daí a necessidade de substituição.

Assim sendo, não tendo sido demonstrado, no âmbito do processo produtivo da Impugnante, o atendimento destas condições, correto o estorno efetuado.

Anote-se, por oportuno, que em relação aos itens “sensor e ponteira écil”, o Conselheiro relator designado, por entender cabível o aproveitamento dos créditos a eles relativo, manifestou-se em sentido contrário ao voto majoritário.

No que se refere, por sua vez, aos produtos “casca de arroz” e “barra falsa”, o trabalho fiscal merece reparo.

A propósito destes insumos, a Fiscalização entendeu que não estariam cumpridos os pressupostos legais, uma vez que:

- quanto à casca de arroz: a Impugnante teria alterado sua manifestação inicial, quando atribuía a este produto a função de isolante térmico, passando posteriormente a tratá-lo como combustível utilizado no alto forno. Argumenta ainda a Fiscalização, *in verbis*, que “*não ocorre qualquer industrialização na utilização da casca de arroz como isolante térmico. Se não há industrialização não há de se falar em produto intermediário, mesmo que, naturalmente, ocorra o consumo do produto ao entrar em contato com o aço ou gusa*”;

- quanto à barra falsa: a Fiscalização informa que o produto atua como guia do tarugo no lingotamento contínuo. Todavia, a despeito do contato do tarugo com a “barra falsa”, manifesta seu entendimento no sentido de que não ocorre industrialização na movimentação do tarugo, que permanece o mesmo do início ao fim desta etapa, razão pela qual não haveria que se falar em produto intermediário.

Tal como efetuado nos itens cujo crédito foi glosado, à luz da legislação de regência da matéria, também aqui há de ser feita a análise acerca da utilização dos produtos no processo de produção específico levado a cabo pela Impugnante.

Vê-se, in casu, que todos os requisitos legais foram atendidos.

Ambos os produtos caracterizam-se como produto individualizado, atuam indiscutivelmente na linha principal de produção, são essenciais à obtenção do novo produto e resultam exauridos após a sua utilização na finalidade que lhes é própria, não comportando recuperação ou restauração, seja ela total ou parcial⁴.

⁴ No caso dos produtos em questão, resultam inaplicáveis, pelas suas próprias características, as vedações atinentes às ferramentas, instrumentos e utensílios.

A propósito do entendimento da Fiscalização de que não haveria industrialização na utilização da casca de arroz e tampouco na mera movimentação do tarugo em contato com a barra falsa, quando isoladamente considerados, cabe salientar que a legislação não impõe tal critério.

Sabe-se que a operação da qual resulta a industrialização ora em apreço (pertinente à modalidade *transformação*) consiste num processo sequenciado e contínuo de ações, não sendo cabível, em face da legislação, exigir que esteja plenamente caracterizada a industrialização propriamente dita (no caso, a transformação) em cada uma das etapas que compõem o referido processo.

Em outras palavras, a análise não pode ser feita de modo segmentado ou estanque, sob pena de, ao seccionar o processo desenvolvido ao longo da linha principal de produção, mediante análise de cada ação ou etapa isoladamente, descaracterizar a própria industrialização delas decorrente.

De igual modo, especificamente no caso da casca de arroz, uma vez atendidos todos os preceitos legais e regulamentares acima listados (produto individualizado, utilizado na linha principal de produção, essencial à obtenção do novo produto, exaurido após a sua utilização e que não comporta recuperação), o aproveitamento dos créditos é admitido quer seja ela utilizada como isolante térmico, quer seja utilizada na combustão, ou mesmo caso venha a desempenhar ambas as funções.

Igual raciocínio aplica-se também ao produto “barra falsa”.

Superada a discussão relativa ao conceito de produto intermediário, passe-se agora à análise do estorno de créditos efetuado pela Fiscalização com fundamento na caracterização do bem como *alheio à atividade do estabelecimento*.

Considerando que a discussão acerca deste tema envolve também a caracterização do chamado *bem do ativo imobilizado*, uma vez que tratam-se de conceitos mutuamente excludentes, devem ser consideradas ainda as normas pertinentes ao aproveitamento do crédito relativo a estes bens.

Com efeito, sob o prisma da legislação do ICMS, o bem considerado ativo imobilizado não se confunde com o bem havido como alheio à atividade do estabelecimento, resultando daí a permissão ao aproveitamento do respectivo crédito do imposto, no primeiro caso, e a sua vedação nesta última hipótese.

Antes mesmo de abordarmos a legislação de regência da matéria, cabe assinalar, desde já, que a disciplina normativa aplicável ao aproveitamento de crédito do ativo permanente é substancialmente diferente da aplicável ao produto intermediário, tanto no tocante aos requisitos para a sua admissão, quanto à forma de apropriação dos créditos legalmente admitidos.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Tomando-se por base o Regulamento do ICMS e abordando a questão sob o enfoque dos requisitos para a admissão dos créditos relativos aos bens do ativo⁵, destacam-se as seguintes disposições:

"Art. 66. Observadas as demais disposições deste Título, será abatido, sob a forma de crédito, do imposto incidente nas operações ou nas prestações realizadas no período, desde que a elas vinculado, o valor do ICMS correspondente:

(...)

II - à entrada de bem destinado ao ativo imobilizado do estabelecimento, observado o disposto nos §§ 3º, 5º, 6º, 12, 13, 16, 18 e 19 deste artigo;

(...)

§ 5º Para fins de aproveitamento de crédito, o bem destinado ao ativo imobilizado deve satisfazer, de forma cumulativa, os seguintes requisitos:

I - ser de propriedade do contribuinte;

II - ser utilizado nas atividades operacionais do contribuinte;

III - ter vida útil superior a 12 (doze) meses;

IV - a limitação de sua vida útil decorrer apenas de causas físicas, tais como o uso, o desgaste natural ou a ação dos elementos da natureza, ou de causas funcionais, como a inadequação ou o obsolescimento;

V - não integrar o produto final, exceto se de forma residual.

VI - ser contabilizado como ativo imobilizado.

§ 6º Será admitido o crédito, na forma do § 3º deste artigo, relativo à aquisição de partes e peças empregadas nos bens a que se refere o parágrafo anterior, desde que:

I - a substituição das partes e peças resulte aumento da vida útil prevista no ato da aquisição ou do recebimento do respectivo bem por prazo superior a 12 (doze) meses; e

II - as partes e peças sejam contabilizadas como ativo imobilizado.

§ 7º O crédito previsto no parágrafo anterior será admitido, também, em relação às partes e peças empregadas em bem de propriedade de terceiro e que se encontre na posse do contribuinte, desde que:

⁵ Por não se relacionarem à matéria versada nos presentes autos, as normas pertinentes, por assim dizer, à forma de apropriação destes créditos (em especial, os §§ 3º, 16 e 19, todos do art. 66 do RICMS) não serão aqui abordados.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - o bem satisfaça aos requisitos previstos nos incisos II a V do § 5º; e

II - as partes e peças atendam às condições previstas nos incisos do § 6º.

(...)

§ 12. Incluem-se, também, no conceito de bem do ativo imobilizado, observadas as condições estabelecidas nos §§ 5º e 6º deste artigo:

I - o bem fabricado no próprio estabelecimento do contribuinte;

II - a parte de bem imobilizado em partes;

III - a parte de bem principal a ser utilizada exclusivamente como sobressalente, desde que a parte tenha sido imobilizada individualmente;

IV - a parte de um bem principal que será agregada a este, desde que essa parte melhore as condições e amplie a vida útil econômica originalmente estimada para o bem principal;

V - a mercadoria originária do estoque do ativo circulante que for imobilizada para utilização nas atividades operacionais do contribuinte;

VI - o componente do bem, assim considerada a mercadoria utilizada na fabricação de bem do ativo imobilizado no próprio estabelecimento do contribuinte.

§ 13. Não se enquadra no conceito de bem do ativo imobilizado a parte de um bem principal não definida nas hipóteses previstas nos incisos II, III e IV do § 12 e utilizada para fins de restaurar ou manter o padrão original de desempenho do bem." (grifou-se)

Conforme se pode constatar a partir da legislação acima transcrita, notadamente os trechos grifados, a caracterização do bem como ativo permanente para fins de aproveitamento de crédito do ICMS tem em comum com a legislação pertinente à definição de produto intermediário o fato de que os requisitos hão de ser atendidos **cumulativamente**.

Por outro lado, os pressupostos legais para a admissão do crédito, num e noutro caso, são distintos.

No tocante à definição do ativo, constata-se a existência de alguns critérios de natureza bastante objetiva (que, via de regra, são mais facilmente aferíveis) como, por exemplo, a exigência de que o bem seja de propriedade do contribuinte, tenha vida útil superior a 12 (doze) meses e seja contabilizado como ativo.

Vê-se que o simples fato de estar contabilizado, à luz da legislação comercial e dos princípios contábeis, no ativo permanente do estabelecimento **não** é motivo suficiente para que o bem seja tido como ativo para efeito de apropriação do crédito de ICMS, uma vez que esta é apenas uma dentre as várias condições impostas pela legislação tributária.

Cabe assinalar, a propósito, que, nos termos do art. 109 do Código Tributário Nacional (CTN), os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

Deste modo, nada obsta que a legislação tributária institua disciplina diversa daquela aplicável em sede de direito privado, observada apenas a restrição imposta no art. 110 do CTN, segundo o qual a norma tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Retomando a análise dos comandos contidos no Regulamento do ICMS tem-se que, a par dos requisitos objetivamente aferíveis, acima destacados, existem também outros que usualmente suscitam maiores discussões, notadamente a delimitação, em cada caso concreto, do que vem a ser a expressão “*utilizado nas atividades operacionais do contribuinte*”, a que se refere o inciso II do § 5º (art. 66), acima reproduzido.

Cabe assinalar que este último requisito, bem como o constante no inciso VI do mesmo § 5º do art. 66, denotam claramente a diferença existente entre as normas aplicáveis à conceituação do produto intermediário *vis a vis* as regras pertinentes à conceituação de ativo permanente.

De fato, enquanto a Instrução Normativa nº 01/86 menciona claramente que o produto deve ser utilizado na linha principal de produção (nunca marginalmente ou em linhas independentes), por outro lado, para fins de caracterização do ativo, a legislação cinge-se a exigir que o bem seja utilizado nas “atividades operacionais do contribuinte”, expressão esta que abarca setores que vão além da “linha principal de produção”.

Além disso, enquanto que, na IN nº 01/86, o fato de se “integrar ao produto final” é elemento definidor do conceito de “produto intermediário”, tal aspecto constitui-se numa vedação à caracterização do bem enquanto integrante do ativo permanente do estabelecimento (conforme disposto no inciso VI do § 5º do art. 66 do RICMS).

De igual modo, o cotejo entre as regras aplicáveis às partes e peças em ambos os casos reforça o que se vem de afirmar, extremando, como dito, as diferenças existentes na legislação aplicável aos respectivos conceitos.

Como visto, no âmbito da IN nº 01/86 e para os fins tratados naquela norma, é exigido que as partes e peças desenvolvam atuação particularizada, sejam utilizadas na linha de produção e tenham contato físico com o produto que se industrializa.

Tais exigências, por outro lado, inexistem para efeito de enquadramento da parte e peça no conceito de ativo, ao passo que neste último caso exige-se que, além de serem contabilizados como ativo, a sua substituição deverá importar num aumento de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

vida útil do respectivo bem por um prazo superior a 12 (doze) meses, sendo que estas premissas são estranhas à IN nº 01/86.

Registre-se ainda a diferença consistente no fato de que a legislação admite que seja tido como bem do ativo uma parte ou peça empregada em bem de propriedade de terceiros, que se encontre na posse do contribuinte, observadas as condições nos incisos I e II do § 7º do art. 66 do RICMS, possibilidade esta não admitida no âmbito da IN nº 01/86.

Uma vez assentadas as regras aplicáveis à definição de ativo, cumpre abordar a disciplina normativa pertinente ao conceito de bem alheio à atividade do estabelecimento.

Neste particular, além das disposições constantes da Lei Complementar nº 87/96 (notadamente o art. 21, inciso III), cabe analisar ainda os preceitos contidos no Regulamento do ICMS (em especial, o art. 70, inciso XIII c/c §§ 3º, 4º e 5º) e na Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98, que assim dispõem:

RICMS:

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

(...)

§ 3º Consideram-se alheios à atividade do estabelecimento todos os bens que não sejam utilizados direta ou indiretamente na comercialização, industrialização, produção, extração, geração ou prestação de serviço de transporte, interestadual ou intermunicipal, ou de comunicação.

§ 4º Salvo prova em contrário, presume-se alheio à atividade do estabelecimento o veículo de transporte pessoal.

§ 5º Não gera direito a crédito a entrada de bens destinados ao emprego em atividade diversa de operação relativa à circulação de mercadoria ou de prestação de serviço de transporte, interestadual ou intermunicipal, ou de comunicação, ainda que desenvolvida paralelamente à atividade tributada.

Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98:

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;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Como se depreende dos dispositivos acima transcritos, aprova ao legislador estabelecer um critério básico a partir do qual se deve aferir se o bem é alheio à atividade: o fato de não ser utilizado, direta ou indiretamente na comercialização, industrialização, produção, extração, geração ou prestação de serviço de transporte, interestadual ou intermunicipal, ou de comunicação.

Vê-se, aqui, que a menção à utilização “direta ou indireta” harmoniza-se com a expressão utilizada no inciso II do § 5º do art. 66 do RICMS (“atividades operacionais do contribuinte”), anteriormente comentada.

Com efeito, o consumo “direto” foi definido na Instrução Normativa nº 01/86 como sendo aquele efetuado na linha principal de produção, ao passo que a utilização do bem nas “*atividades operacionais do contribuinte*” abarca tanto o seu uso “direto” quanto o “indireto” nas referidas atividades (comercialização, industrialização, produção, extração, geração ou prestação de serviço de transporte, interestadual ou intermunicipal, ou de comunicação).

Logo, ao mesmo tempo em que **não** pode negar significado ao termo “indireto”, haja vista que foi utilizado no art. 70, § 3º, do Regulamento do ICMS, reputa-se incabível também que seja incluído todo e qualquer bem no conceito de ativo, com fundamento numa interpretação ampla do referido termo, pois tal conduta implicaria desconsiderar o sentido próprio e específico que lhe foi atribuído pela legislação tributária.

A correta interpretação há de ser derivada, repita-se, da análise sistemática dos dispositivos legais e regulamentares, os quais conduzem à conclusão de que a utilização do bem “direta ou indiretamente” corresponde precisamente à sua utilização “nas atividades operacionais” levadas a cabo no estabelecimento.

No intuito de adensar o conceito ora em apreço, foi editada a Instrução Normativa nº 01/98, em cujo contexto definiu-se que se enquadram como alheios os bens (ou serviços) utilizados:

1 - no transporte pessoal, veículos estes a cujo respeito não é usual haver maiores polêmicas quanto à sua identificação;

2 - em atividade exercida fora do campo de incidência do ICMS;

3 - para fins de capacitação técnica, de cultura, de lazer, esportivas, ou de profilaxia dos empregados;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

4 - em atividade econômica diversa daquela desenvolvida no estabelecimento, assim entendidos aqueles não utilizados na área de produção industrial, agropecuária, extrativa, de comercialização, ou de prestação de serviços; e, por fim,

5 - nas atividades de construção, reforma ou ampliação do estabelecimento.

Feitas estas considerações preambulares, resulta evidente, de plano, o acerto do trabalho fiscal no tocante ao estorno dos créditos relativos aos materiais de construção, haja vista a vedação expressamente consignada no item nº 5 acima.

Também quanto ao disco de corte, mangueira, discos, lâmina de serra, soquete, rebolos, adaptador e chave impacto, empregados na manutenção de outros equipamentos existentes no estabelecimento e tidos pela Impugnante como *produto intermediário*, **não** se admite o creditamento efetuado, eis que referidos itens não se amoldam ao conceito defendido pela Autuada e tampouco ao conceito de bem do ativo permanente.

Do mesmo modo, tendo presente a atividade desenvolvida no estabelecimento autuado, também não se admite o aproveitamento de créditos relativos às aquisições de produtos utilizados exclusivamente no tratamento de água (*e.g.*, dispersante Kurita Kurizet T300, removedor de corrosão Kurita Kurizet S303, sal grosso, alcalinizantes) bem assim aos chamados *itens de laboratório* (amostradores de imersão, peneiras, cadinhos, clorofórmio, etc), cuja utilização não ocorre nas atividades operacionais da empresa.

Corretas também as exigências da Multa de Revalidação capitulada no inciso II do art. 56 e da Multa Isolada, prevista no inciso XXVI, todos da Lei nº 6.763/75:

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.

A multa isolada foi majorada em 50% (cinquenta por cento) na primeira reincidência e em 100% (cem por cento) a partir da segunda reincidência, com fulcro nos §§ 6º e 7º do art. 53 da Lei nº 6.763/75.

Da análise dos documentos comprobatórios da reincidência acostados aos autos pela Fiscalização, conforme Relatório de fls. 320/321, e documentos de fls. 328/343 (telas SICAF), verifica-se que ficou caracteriza a primeira reincidência a partir de 01/10/11, com base no PTA nº 01.000171008-51, pagamento em 23/09/11 e a segunda, a partir de 01/03/13, com base no PTA nº 01.000171868-28, pagamento em 28/02/13.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Alega a Impugnante que seria inaplicável a reincidência visto que a única semelhança entre os PTAs utilizados pela Fiscalização para caracterizar a dupla reincidência no tocante ao art. 55, inciso XXVI, da Lei nº 6.763/75 e a presente autuação seria o suposto creditamento indevido do ICMS, em sentido amplo, que isoladamente não seria suficiente para caracterizar a reincidência.

No entanto, não lhe assiste razão.

Assim dispõe o art. 53, §§ 6º e 7º da Lei nº 6.763/75:

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. (Grifou-se).

A reincidência decorre da prática de nova infração cuja penalidade seja idêntica àquela da infração anterior, pela mesma pessoa, considerando-se em conjunto todos os seus estabelecimentos, nos termos do dispositivo legal supracitado.

Observe-se que 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 defendido pela Impugnante, ou seja, ainda que tenham naturezas diferentes, se as infrações estiverem sujeitas à mesma penalidade, estará caracterizada a reincidência, observadas as demais condições estabelecidas no § 6º acima transcrito.

As autuações retro mencionadas tiveram as suas penalidades capituladas no art. 55, inciso XXVI, da Lei nº 6.763/75, razão pela qual se aplicou a majoração da multa isolada nos termos do § 7º do art.53, da citada lei:

§ 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 subseqüentes.

Não há que se falar em violação ao princípio do não confisco em se tratando de multa que está prevista na legislação estadual, efetivada nos exatos termos determinados pela Lei nº 6.763/75 e o Auto de Infração lavrado em estrito cumprimento das normas tributárias mineiras, às quais se encontra o Conselho de Contribuintes adstrito em seu julgamento, nos termos do art. 110, inciso I do RPTA, uma vez que não compete a este órgão julgador “a declaração de inconstitucionalidade

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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”.

Da mesma forma, corretas as exigências do ICMS referente ao diferencial de alíquotas devido nas aquisições, em operações interestaduais, de materiais de uso e consumo do estabelecimento, conforme demonstrado nas planilhas Anexo 01 e Anexo 05, constante do DVD de fls. 36, com fulcro no art. 1º inciso VII c/c o § 1º do art. 42 do RICMS/02.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 320/325 e, ainda, para excluir as exigências fiscais relativa aos produtos casca de arroz e barra falsa. Vencidos, em parte, as Conselheiras Ivana Maria de Almeida (Relatora) e Cinara Lucchesi Vasconcelos Campos (Revisora) que não excluía tais produtos, o Conselheiro Carlos Alberto Moreira Alves que excluía, ainda, os produtos lingoteira, cilindro de laminação e itens utilizados no sistema de tratamento de água e o Conselheiro Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior que excluía também o produto sensor/ponteira écil. Designado relator o Conselheiro Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Alessandro Mendes Cardoso e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Eder Sousa. Conforme art. 163, § 2º do RPTA, esta decisão estará sujeita a Recurso de Revisão, interposto de ofício pela Câmara, ressalvado o disposto no § 4º do mesmo artigo. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros vencidos.

Sala das Sessões, 21 de março de 2017.

**Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior
Presidente / Relator designado**

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	22.440/17/1 ^a	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000239480-68	
Impugnação:	40.010137120-39	
Impugnante:	Gerdau Aços Longos S/A	
	IE: 223346945.00-06	
Proc. S. Passivo:	Tatiana Rezende Torres/Outro(s)	
Origem:	DF/BH-3 - Belo Horizonte	

Voto proferido pela Conselheira Ivana Maria de Almeida, 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, nos termos do parecer da Assessoria, e se restringe aos produtos “casca de arroz” e “barra falsa”, os quais foram excluídos das exigências fiscais, consoante voto majoritário.

Como identificado no acórdão, a autuação versa sobre aproveitamento indevido de créditos de ICMS e falta de recolhimento do ICMS referente ao diferencial de alíquotas, relativos às entradas de bens alheios à atividade do estabelecimento e materiais destinados a uso e consumo.

Quanto à “casca de arroz”, alega a Impugnante que se trata de matéria-prima necessária à produção de aço, atuando como combustível nas etapas de redução (alto forno) e de refino (aciaria), consumindo-se imediatamente no processo de combustão, integrando-se ao produto final.

Informa o Fisco que, quando da intimação fiscal, feita em 01/02/14, a própria Contribuinte informou sobre o produto “Casca arroz prensada Saco c10 Kg”, como função: “Matéria-prima utilizado para isolamento térmico do aço/gusa durante a sua movimentação em painéis do alto forno. Material em contato direto com o aço, sendo consumido no processo”; Local de aplicação: Aciaria.

Tais informações constam da planilha “Anexo 7 – Respostas às Intimações”, arquivo “ITEM 1 TI” que abrange, somente, 127 produtos específicos (DVD de fls. 36).

Observa-se que, após a autuação, a Contribuinte alterou, no texto da Impugnação, os dados sobre o produto “Casca de Arroz”, na clara tentativa de caracterizá-lo como produto intermediário.

Entretanto, a Autuada se contradiz quando confirma na Planilha Complementar (DVD fls. 211), por ela apresentada, em complemento à Impugnação, para o item “Casca arroz prensada Saco c10 Kg”, a função “Material intermediário

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

utilizado para isolamento térmico nas painelas de aço e de gusa sendo jogado sobre o aço líquido. Material consumido”.

Assevera a Fiscalização que, como inicialmente informado pela Autuada, a casca de arroz é jogada na superfície da panela com a finalidade de atuar como “isolante térmico”, promovendo uma maior temperatura no interior do banho, isolando-o de trocas térmicas com o meio. E como não ocorre qualquer industrialização na utilização da casca de arroz como isolante térmico, durante a movimentação do gusa/aço líquido, não há de se falar em produto intermediário, mesmo que, naturalmente, ocorra a combustão do produto ao entrar em contato com o aço ou gusa.

Destaca a Fiscalização que, em consulta à SEF/MG, no ano de 2002, a Gerdau informou que a casca de arroz prensada tem a função de isolamento térmico no transporte do ferro gusa líquido. Na ocasião foi informada pela SEF que a casca de arroz prensada não é produto intermediário. Confirma-se:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 142/2002

(MG DE 23/11/2002)

PTA Nº : 16.000077522-33

CONSULENTE : Gerdau S.A.

ORIGEM : Divinópolis - MG

(...)

EXPOSIÇÃO:

A Consulente tem como atividade econômica a produção de aços laminados, recolhe o ICMS sob o sistema de débito e crédito e comprova suas saídas de mercadorias através de emissão de notas fiscais, série única.

Relata que adquire **Casca de Arroz prensada** de fornecedor estabelecido neste Estado.

(...)

A referida mercadoria serve como isolante térmico no transporte de ferro gusa líquido, evitando a sua quebra de temperatura. É considerada produto intermediário.

(...)

RESPOSTA:

1- Não está correto o entendimento da Consulente.

(...)

Lembramos, por fim, que a CASCA DE ARROZ, diferentemente do que alega a Consulente na sua exposição, não pode ser considerada como produto intermediário.

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

DOET/SLT/SEF, 22 de novembro de 2002.

Assim sendo, como não ocorre qualquer industrialização (transformação ou beneficiamento) na utilização da casca de arroz como isolante térmico, não há que se falar em produto intermediário, mesmo que, naturalmente, ocorra o consumo do produto ao entrar em contato com o aço ou gusa. Nesta função este produto é classificado como material de uso ou consumo e o crédito do imposto é vedado pelo art. 70, inciso III, do RICMS/02.

No que tange à “barra falsa”, informa a Impugnante que a barra falsa é utilizada para extração de tarugos, no início do processo de lingotamento contínuo, evitando vazamentos de metal líquido pelo fundo de molde (Aciaria). Informa que tem contato físico direto com o aço e vida útil de 10 meses.

Por sua vez, a Fiscalização argui que a foto apresentada pela Impugnante, às fls. 196, mostra claramente que a barra falsa corresponde a produto que têm como função servir como guia do tarugo no lingotamento contínuo.

O simples contato do tarugo com a “barra falsa” não qualifica o produto como intermediário. Neste contato, não ocorre qualquer atuação particularizada, essencial e específica, características de produto, já que não ocorre qualquer industrialização na movimentação do tarugo. Se não há industrialização, não há de se falar em produto intermediário.

O inciso V da IN 01/86 prescreve que a parte/peça deve ter contato com o produto que se industrializa. Não existe parte/peça como produto intermediário em etapa onde não ocorre industrialização. Nesta movimentação, o tarugo permanece o mesmo tarugo, do início ao fim desta etapa.

Assim, a barra falsa é parte/peça de equipamento, não se constituindo em produto individualizado, mas apenas como componente de uma estrutura estável e duradoura, cuja manutenção importa na substituição das mesmas. Portanto, não se enquadra como produto intermediário, nos termos do inciso IV da IN SLT nº 01/86.

Assim sendo correto o estorno dos créditos de ICMS promovido pelo Fisco dos bens enquadrados como “material de uso e consumo”, visto que não se enquadram como produto intermediário, nos termos da IN SLT nº 01/86.

Sala das Sessões, 21 de março de 2017.

**Ivana Maria de Almeida
Conselheira**

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	22.440/17/1 ^a	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000239480-68	
Impugnação:	40.010137120-39	
Impugnante:	Gerdau Aços Longos S/A	
	IE: 223346945.00-06	
Proc. S. Passivo:	Tatiana Rezende Torres/Outro(s)	
Origem:	DF/BH-3 - Belo Horizonte	

Voto proferido pelo Conselheiro Carlos Alberto Moreira Alves, 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, decorrente do aproveitamento de créditos nas aquisições de mercadorias classificadas pela Fiscalização como sendo materiais de uso ou consumo ou alheias à atividade do estabelecimento.

A glosa dos créditos de ICMS refere-se à aquisição das mercadorias relacionadas na planilha anexada ao Auto de Infração.

Exigências de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada capituladas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI. A penalidade isolada foi majorada conforme disposto nos §§ 6º e 7º do art. 53 da Lei n.º 6.763/75.

Em sua defesa, a Impugnante procura demonstrar o enquadramento das mercadorias/bens no conceito de produto intermediário, e, posteriormente, requereu a juntada de planilha contendo a descrição da função e esclarecendo a essencialidade de cada um dos itens autuados em seu processo produtivo.

A Constituição Federal estabelece que o ICMS será não cumulativo, sendo que as únicas hipóteses de vedação ao crédito são aquelas previstas no inciso II do art. 2º do art. 155 (isenção ou não incidência).

Regulamentando a norma constitucional a Lei Complementar n.º 87/96 estabeleceu, em seus arts. 19 e 20, que geram direito ao crédito as entradas de mercadorias no estabelecimento, com exceção das entradas de bens considerados alheios à atividade da empresa.

Assim, a legislação complementar, com base no texto constitucional, assegura ao contribuinte o direito ao crédito de ICMS referentes a aquisições de bens, desde que esses não sejam considerados alheios à atividade do estabelecimento.

A Fiscalização defende a glosa dos créditos em razão da aplicação dos critérios das Instruções Normativas n.ºs 01/86 e 01/98. Ao certo tais normas devem compor a análise da matéria, por serem uma fonte de interpretação. Contudo, por se tratarem de normas infralegais, tais instruções apenas oferecem um direcionamento para a aplicação das leis estadual e federal. Desta forma, não podem ser interpretadas em dissonância ao contexto normativo ao qual pertencem, muito menos para restringi-los.

Com base nesta premissa é que devem ser analisados os produtos objeto da discordância desta decisão minoritária.

Neste diapasão, ainda que se entenda que é válida a aplicação da Instrução Normativa SLT n.º 01/86, não devem persistir as glosas realizadas pelo Fisco em relação aos produtos cilindros, lingoteiras e produtos utilizados no tratamento da água que irá recircular na linha de produção.

No caso da glosa dos créditos referentes à aquisição dos cilindros e lingoteiras, a Fiscalização parte da 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, reconhece que os cilindros e lingoteiras 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 seu consumo integral porque esses bens comportariam recuperação e, em relação ao inciso V, que a sua substituição periódica não ocorreria em razão da sua inutilização ou exaurimento, mas da necessidade de recuperação.

A norma citada 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 a própria Instrução Normativa n.º 01/86 excepciona, em seu inciso V, especificamente aqueles que desempenhem *“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”*.

Portanto, 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 SLT 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Neste ponto, cumpre lembrar que a interpretação do Conselheiro Fernando Luiz Saldanha (Acórdão n.º 20.819/15/2ª), reconhecendo que, para se concluir pela natureza de uma parte, peça ou componente como produto intermediário, devem ser observadas exclusivamente as condições previstas no inciso V da Instrução Normativa SLT n.º 01/86, a saber:

(...)

A FISCALIZAÇÃO SUSTENTA O NÃO CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS PREVISTOS NA IN N.º 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 N.º 01/86 TRAZ PREVISÕES EXPRESSAS E ESPECÍFICAS NOS ITENS IV E V.

É NOTÓRIO QUE DENTRO DE UMA PREVISÃO LEGAL, AS PREVISÕES ESPECÍFICAS PREPONDERAM SOBRE AS PREVISÕES GERAIS OU GENÉRICAS.

DESSA FORMA, NÃO PODE A FISCALIZAÇÃO ALEGAR QUE PARTES E PEÇAS DE EQUIPAMENTOS DEVEM CUMPRIR AS PREVISÕES DO ITEM II DA IN QUANDO EXISTE PREVISÃO EXPRESSA PARA ELAS NOS ITENS IV E V.

(...)

CONCLUI-SE, POIS, QUE A ANÁLISE DE PARTES E PEÇAS UTILIZADAS NO PROCESSO PRODUTIVO DEVE, NECESSARIAMENTE, OBSERVAR OS ITENS IV E V DA IN/86.

Não é possível confundir a manutenção corretiva que os cilindros e lingoteiras sofrem no processo produtivo com a “recuperação ou restauração” tratadas no inciso II da Instrução Normativa SLT n.º 01/86.

Nos presentes autos, a Impugnante esclareceu 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 semipórtico 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.

A “recuperação” tratada no inciso II da Instrução Normativa SLT n.º 01/86 deve ser entendida como o procedimento que permite que o bem recupere novamente a

sua condição original, de produto novo, que possibilite postergar, longa ou indefinidamente, a sua vida útil. Porém, esse tipo de manutenção não é capaz de aumentar a vida útil das lingoteiras e dos cilindros. Pelo contrário, têm o objetivo exclusivo de assegurar que atinjam a sua vida útil originariamente estabelecida, evitando que o desgaste contínuo e a perda de suas características originais reduza 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 RlPI Valor tributável dos produtos reconicionados.

01 - IPI

01.01 - industrialização

01.01.05 - Reconcionamento

1. De conformidade com o disposto no art. 1(), § 4º inciso L do RlPl aprovado pelo Decreto n.º 70.162/72, o reconcionamento 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 reconcionamento 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 reconcionado não seria usado pela própria empresa como exige o Regulamento, mas pelo locatário.

3. Convém notar que, conforme já foi esclarecido no Parecer Normativo n.º 437/70, para que se caracterize o (reconcionamento 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 fosse.

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.

Da mesma forma, este Conselho de Contribuintes, ao analisar a atuação dos cilindros 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.

Assim, 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.

A Fiscalização manteve, ainda, a glosa relativa aos produtos utilizados no tratamento de água, classificando-os como alheios à atividade da Impugnante. Ocorre que não há sentido em entender que o tratamento de água ocorra em linha marginal, se a utilização da água tratada ocorre no processo de produção do aço.

No processo de lingotamento contínuo a água de refrigeração do molde deve ser rigorosamente controlada (pH e condutividade). Nesta etapa do processo de fabricação do aço, há intensa troca de calor. O aço líquido ao cair no molde está a 1520°C passando para 1100°C, 800mm abaixo, na saída do molde, onde essa água circula em uma vazão de 1500 L/min e velocidade de cerca de 10 m/s. Se houver impurezas na água, como matéria orgânica por exemplo, será formado um filme na

superfície refrigerada do molde que servirá de barreira para uma eficiente troca térmica, tornando a espessura solidificada do tarugo mais frágil e suscetível a formação de defeitos, o que torna indiscutível a essencialidade do tratamento da água para o processo produtivo da Impugnante.

A Câmara Especial deste Eg. Conselho de Contribuintes, no julgamento do Recurso de Revisão n.º 40.060134402-38 reconheceu que os equipamentos utilizados no sistema de resfriamento de equipamentos exercem função essencial no processo produtivo, como é o caso dos produtos cujo crédito foi glosado pela Fiscalização na presente autuação. Veja-se trecho do acórdão proferido naquela oportunidade:

(...)

PARA A AUTUADA, ORA RECORRIDA, O "SISTEMA DE RESFRIAMENTO" NÃO PODE SER CONSIDERADO ALHEIO À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO, UMA VEZ QUE A ÁGUA QUE RESFRIA OS FORNOS É REUTILIZADA (RECICLADA), OU SEJA, DE ACORDO COM A SUA AFIRMAÇÃO, A ÁGUA QUE É RESFRIADA PELO "SISTEMA DE RESFRIAMENTO" RETORNA AOS FORNOS, ADEQUANDO A TEMPERATURA DESTES DE FORMA A POSSIBILITAR AS REAÇÕES QUÍMICAS NECESSÁRIAS PARA A ETAPA DA INDUSTRIALIZAÇÃO NELES REALIZADAS.

.....
O FATO DE O "SISTEMA" REFRIGERAR A ÁGUA E NÃO O PRÓPRIO FORNO TAMBÉM É INSUFICIENTE PARA CARACTERIZAR O BEM EM QUESTÃO COMO ALHEIO À ATIVIDADE FIM DO ESTABELECIMENTO AUTUADO. O QUE DEVE SER OBSERVADO É SE O BEM ANALISADO TEM ALGUMA PARTICIPAÇÃO INTRÍNSECA NO PROCESSO PRODUTIVO.

NO CASO DOS AUTOS, PARTINDO DO PRESSUPOSTO DE QUE A ÁGUA RESFRIADA PELO "SISTEMA DE REFRIGERAÇÃO" É REDIRECIONADA PARA OS FORNOS, DESENVOLVENDO AÇÃO ESPECÍFICA NA LINHA DE PRODUÇÃO (RESFRIAMENTO DO FORNO, ONDE SE REALIZA UMA DAS ETAPAS DA PRODUÇÃO), ENTÃO O REFERIDO SISTEMA DEVE SER CONSIDERADO COMO VINCULADO À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO, POR DESENVOLVER UMA AÇÃO INTRÍNSECA AO PROCESSO PRODUTIVO.

DIANTE DO EXPOSTO, MANTÉM-SE A EXCLUSÃO DAS EXIGÊNCIAS REFERENTES ÀS NOTAS FISCAIS RELATIVAS AOS PRODUTOS UTILIZADOS NA MONTAGEM DO "SISTEMA DE RESFRIAMENTO DA ÁGUA DO FORNO".

Portanto, também no que diz respeito aos bens adquiridos para fins de tratamento de água, há que ser reconhecida a legitimidade dos créditos apropriados pela Impugnante, posto que é incorreta a afirmação de que seriam utilizados em linha marginal de produção.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, julgo parcialmente procedente o lançamento, para excluir ainda as exigências fiscais em relação a cilindros, lingoteiras e produtos utilizados no tratamento da água que irá recircular na linha de produção.

Sala das Sessões, 21 de março de 2017.

**Carlos Alberto Moreira Alves
Conselheiro**

CC/MIG