

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 22.340/17/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000345204-12
Impugnação: 40.010139490-80
Impugnante: Gerdau Açominas S/A
IE: 459018168.16-76
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 aproveitamento indevido de créditos de ICMS provenientes de aquisições de materiais destinados ao uso ou consumo do estabelecimento. Vedação ao crédito prevista no art. 70, inciso III do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da lei nº 6.763/75. Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Versa a presente autuação sobre recolhimento a menor de ICMS, no período de janeiro de 2011 a dezembro de 2014, em função de aproveitamento indevido de créditos do imposto, relativos a aquisições de materiais de uso e consumo.

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

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, por meio de procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 54/80, cujos argumentos são refutados pelo Fisco às fls. 111/119.

A Assessoria do CC/MG determina a realização da diligência de fls. 124/125, que gera as seguintes ocorrências: (i) esclarecimentos do Fisco e cumprimento da diligência – fls. 128/132; (ii) aditamento à impugnação - fls. 143/154; (iii) réplica fiscal – fls. 163/165.

A Assessoria do CC/MG, em Parecer de fls. 167/214, opina, em preliminar, pelo indeferimento da prova pericial requerida e pela rejeição das prefaciais arguidas e, no mérito, pela procedência do lançamento.

Registre-se, por oportuno, que a elaboração do parecer da Assessoria do CC/MG decorre do disposto no art. 146, parágrafo único, inciso II do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, c/c inciso II do art. 2º da Resolução nº 4.335 de 22/06/11.

DECISÃO

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

Da Preliminar

Do Pedido de Perícia

A Impugnante pleiteia a produção de prova pericial, como forma de comprovação de suas alegações, por entender ser necessária à elucidação de eventuais obscuridades deste processo.

Para tanto formula os quesitos de fls. 74.

Segundo a doutrina “em casos em que o julgamento do mérito da causa depende de conhecimentos técnicos de que o magistrado não dispõe, deverá ele recorrer ao auxílio de um especialista, o perito, que dispondo do conhecimento técnico necessário, transmitirá ao órgão jurisdicional seu parecer sobre o tema posto à sua apreciação” (Alexandre Freitas Câmara; Lições de D. Processual Civil), ou seja, somente deverá haver perícia quando o exame do fato probando depender de conhecimentos técnicos ou especiais e essa prova tiver utilidade diante dos elementos disponíveis para exame.

Assim, a perícia, por se tratar de prova especial, só pode ser admitida quando a apuração do fato em litígio não se puder fazer pelos meios ordinários de convencimento.

No entanto, a prova requerida afigura-se desnecessária, uma vez que constam nos autos todas as informações necessárias para a compreensão plena da matéria, permitindo a formação da convicção quanto à legitimidade ou não dos créditos escriturados.

Ressalte-se, nesse sentido, que nos Anexos 1 e 2 do Auto de Infração (fls. 16/50 – meio físico - amostragem; fls. 52 – meio eletrônico) o Fisco inseriu planilha com informações detalhadas dos produtos objeto da presente autuação.

Além disso, a Impugnante também trouxe aos autos mídia eletrônica (fls. 104) contendo informações complementares sobre os produtos que tiveram os seus créditos glosados pelo Fisco.

Assim, como já afirmado, as informações contidas nos autos são suficientes para o desate da matéria, motivo pelo qual indefere-se o pedido de produção de prova pericial requerido, com fulcro no art. 142, § 1º, inciso II, alínea “a” do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos de Minas Gerais (RPTA – Decreto nº 44.747/08):

Art. 142. A prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação, e será realizada quando

deferido o pedido do requerente pela Câmara ou quando esta a determinar, observado o seguinte:

[...]

§ 1º. Relativamente ao pedido de perícia do requerente:

[...]

II - será indeferido quando o procedimento for:

a) desnecessário para a elucidação da questão ou suprido por outras provas produzidas.

Do Mérito

Conforme relatado, versa a presente autuação sobre recolhimento a menor de ICMS, no período de janeiro de 2011 a dezembro de 2014, em função de aproveitamento indevido de créditos do imposto, relativos a aquisições de materiais de uso e consumo, classificados indevidamente pela Impugnante como produtos intermediários.

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

Os produtos classificados como materiais de uso e consumo estão listados nos Anexos 1 e 2 do Auto de Infração (fls. 16/50 – meio físico; fls. 52 – meio eletrônico) e também na planilha anexada ao presente parecer, onde consta um resumo dos produtos objeto da autuação.

Importante trazer à baila alguns dados sobre o processo extrativo mineral vinculado à autuação. Conforme esclarecimentos prestados pela própria Impugnante, o estabelecimento autuado (Mina de Miguel Burnier) exerce a atividade de mineração utilizando-se do método tradicional de lavra a céu aberto, por meio do sistema de bancadas, com operações cíclicas de perfuração de rochas, desmonte, carregamento e transporte.

O minério de ferro é encontrado na natureza na forma de rochas, misturado a outros elementos. Por meio de diversos processos o minério é extraído e beneficiado para, posteriormente, ser utilizado nas indústrias siderúrgicas para produção do aço.

Antes de seguir para o beneficiamento, é feita uma pré-seleção do minério de ferro extraído das rochas, que é dividido em duas pilhas: a pilha de estéril (minério sem valor econômico, descartado na pré-seleção) e a pilha de “ROM” (“Run of Mine”) (minério bruto, economicamente viável).

O beneficiamento do “ROM” é realizado nas duas Unidades de Tratamento de Minério (UTM) instaladas no estabelecimento autuado e esse processo consiste nas seguintes etapas:

- Britagem;
- Preparação;
- Jigagem;

- Moagem;
- Peneiramento;
- Flotação;
- Lavagem;
- Classificação;
- Concentração.

Ao passar por estas etapas, o minério de ferro tem seu tamanho reduzido e as impurezas retiradas até atingirem a concentração (granulometria) e qualidade (propriedades químicas) adequadas para ser utilizado no processo siderúrgico de produção de aço.

As Unidades de Tratamento de Minério (UTM) 1 e 2 são compostas por vários equipamentos, por onde o minério se submete a processos secos, como a britagem e o peneiramento, e úmidos, que empregam a água, como é o caso da moagem, a flotação e a jigagem.

O produto final do processo de beneficiamento é o sinter *feed* denominado Minério Fino Burnier – “MFBU”, que é transportado, via rodoviária, para os pátios de sinterização da usina da Impugnante localizada em Ouro Branco, para ser utilizado no processo produtivo do aço.

Como já afirmado, os bens objeto da autuação foram considerados materiais de uso e consumo pelo Fisco, sem direito a créditos do ICMS, por força da vedação contida no art. 70, inciso III do RICMS/02.

A Impugnante sustenta, no entanto, que a glosa dos créditos não pode prosperar, uma vez que, *“com o advento da LC 87/1996, a possibilidade de creditamento passou a estar condicionada, única e exclusivamente, à utilização dos bens na atividade do estabelecimento, com exceção das entradas de bens considerados alheios à atividade do estabelecimento”*.

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

Entende que *“no caso dos bens objeto da presente autuação fiscal, não há dúvida de que foram empregados diretamente no processo produtivo da Impugnante e se desgastam até serem consumidos integralmente no curso do processo produtivo, em razão do esforço mecânico, do contato físico com o produto industrializado e/ou ambiente agressivo a que estão expostos em razão da função dos equipamentos que compõem”*.

Ressalta que, *“a Instrução Normativa nº 01/2001 que definia o processo produtivo de extração mineral como sendo ‘aquele compreendido entre a fase de desmonte da rocha ou remoção do estéril até a fase de estocagem, inclusive a movimentação do minério do local de extração até o de beneficiamento ou estocagem.*

A mesma norma ainda explicou e citou exemplos (não taxativos) de quais seriam os produtos utilizados na extração mineral: ‘todo o material consumido nas fases do processo desenvolvido pelas empresas mineradoras, tais como: broca, haste, manto (correia transportadora), chapa de desgaste, óleo diesel, tela de peneira, filtro, bola de moinho, amido, amina/soda cáustica, dentre outros, consumidos na lavra, na movimentação do material e no beneficiamento’.

Ressalta, ainda, que “a definição do que é o processo mineral não se alterou após o advento da IN SUTRI 04/2013 e da IN 01/2014, que passaram a tratar da matéria depois da revogação da IN SLT 01/01”.

Conclui, assim, que em consonância com o que dispõe a Lei Complementar 87/96, o RICMS/02 e a jurisprudência do STJ, todos os materiais empregados pela Impugnante no processo produtivo de extração do minério de ferro, enquadram-se no conceito de produtos intermediários, assegurando-lhe o direito ao creditamento.

No entanto, ao contrário das alegações da Autuada, os créditos por ela apropriados não encontram respaldo na legislação vigente, uma vez que efetivamente relacionados a materiais de uso e consumo, cujos créditos são vedados pelo art. 70, inciso III do RICMS/02.

Com efeito, o art. 1º da Instrução Normativa SUTRI nº 01/01, vigente à época de parte do período objeto da autuação, definia o processo produtivo das empresas que exploram a mineração, como é o caso do estabelecimento autuado, da seguinte forma:

Art. 1º Por processo produtivo desempenhado por empresas mineradoras entende-se aquele compreendido entre a fase de desmonte da rocha ou remoção de estéril até a fase de estocagem, inclusive a movimentação do minério do local de extração até o de beneficiamento ou estocagem.

Esclareça-se, por oportuno, que a IN SLT nº 01/01 foi revogada pela IN SUTRI nº 01/14, que firmou o entendimento de que a atividade de mineração não está inserida no conceito de industrialização, ou seja, a referida norma legal sustenta o entendimento de que o minério de ferro continua a ser produto primário, mesmo após os processos a que é submetido pelas empresas mineradoras.

Tal entendimento, entretanto, não tem repercussão sobre o feito fiscal, uma vez que, sob a ótica do crédito do ICMS, tanto a IN SUTRI nº 01/14 quanto a IN SLT nº 01/01, acatam os créditos relativos às aquisições, pelas mineradoras, de matéria prima, insumos energéticos (óleo diesel, utilizado como força motriz dos equipamentos de produção, e energia elétrica consumida no processo industrial) e produtos intermediários, desde que utilizados no processo produtivo acima definido, observada a Instrução Normativa nº 01/86, que define o conceito de produto intermediário.

Feita essa observação e retornando ao art. 1º da IN SLT nº 01/01, verifica-se que o processo produtivo do estabelecimento autuado pode ser resumido da seguinte

forma (fases do processo): extração, movimentação do minério do local de extração até a fase de beneficiamento ou estocagem e o beneficiamento propriamente dito.

Por outro lado, o art. 2º da IN SLT nº 01/01 estabelece que, para fins de definição de produto intermediário, deve ser observada a Instrução Normativa nº 01/86.

Destaque-se, nesse sentido, que a IN SLT nº 01/86 define como produto intermediário aquele que, empregado diretamente no processo de industrialização, integra-se ao novo produto, e também aquele que, apesar de não se integrar ao novo produto, seja consumido imediata e integralmente no curso da industrialização.

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

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

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

Corroborando esse entendimento a decisão do Supremo Tribunal Federal no RE 195.894 – 4, que foi assim ementada:

“IMPOSTO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA E SERVIÇOS – PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE – OBJETO. O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE VISA AFASTAR O RECOLHIMENTO DUPLO DO TRIBUTO, ALCANÇANDO HIPÓTESE DE AQUISIÇÃO DE MATÉRIA-PRIMA E OUTROS ELEMENTOS RELATIVOS AO FENÔMENO PRODUTIVO. A EVOCAÇÃO É IMPRÓPRIA EM SE TRATANDO DE OBTENÇÃO DE PEÇAS DE MÁQUINAS, APARELHOS, EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS E MATERIAL DE MANUTENÇÃO.”
(G.N.)

Como exceção à última regra, a Instrução Normativa em apreço esclarece que são consideradas “produtos intermediários” as partes e peças que, mais que meros componentes de máquina, aparelho ou equipamento, desenvolvem atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção, em contato físico com o produto que se industrializa, o qual importa na perda de suas dimensões ou características originais, exigindo, por conseguinte, a sua substituição periódica em razão de sua inutilização ou exaurimento, embora preservada a estrutura que as implementa ou as contém, o que não é o caso das partes e peças objeto da presente atuação.

No caso dos autos, que envolve empresa que explora a atividade de mineração, todo o funcionamento do processo produtivo se dá em torno do minério de ferro. Logo, seguindo-se o produto, acompanhando-se todo o trajeto por ele percorrido, obtêm-se as respostas necessárias para definição de quais produtos utilizados no processo geram ou não direito a créditos do ICMS.

A matéria-prima é, indiscutivelmente, o minério de ferro. Os bens que se integram ao produto em elaboração são considerados produtos intermediários, gerando, pois, direito a créditos do ICMS. O mesmo acontece com aqueles que, apesar de não se integrarem ao produto em elaboração, sejam consumidos imediata e integralmente no curso do processo.

Como já destacado, com relação às partes e peças de máquinas e equipamentos, estas são caracterizadas como produtos intermediários somente se desenvolverem ação particularizada, essencial e específica, na linha central de produção, em contato físico com o produto em elaboração, desgastando-se em função desse contato, até o seu pleno exaurimento.

Os bens do imobilizado que exercerem ação intrínseca no processo produtivo (na extração, na movimentação interna ou no beneficiamento do minério) geram direito a créditos do imposto, como é o caso, por exemplo, dos britadores.

Conforme observação acima, as partes e peças que se desgastam nesses ativos pelo contato direto com o produto em elaboração, como é o caso, por exemplo, das telas das peneiras, também são passíveis de creditamento.

Sob o prisma do § 6º do art. 66 do RICMS/02, as partes e peças somente geram direito a créditos do imposto se a substituição destas resultar em aumento da vida útil dos bens do imobilizado em que forem empregadas, por prazo superior a 12 (doze) meses:

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 permanente do estabelecimento, observado o disposto nos §§ 3º, 5º e 6º deste artigo;

[...]

§ 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

Tal comprovação não requer a realização de prova pericial, pois tal fato (aumento da vida útil de bem do imobilizado) deveria constar de sua própria escrita contábil, nos termos da legislação própria que rege a matéria.

Assim, por se tratar de partes de um bem principal, caberia à Impugnante comprovar que a substituição não decorre de meros reparos, reposições ou manutenções, mas sim de uma reforma que autorizasse afirmar que o bem foi renovado, com aumento da vida útil por prazo superior a 12 (doze) meses, tudo devidamente demonstrado e contabilizado nos termos das Normas Brasileiras de Contabilidade, prova esta não produzida nos autos pela Impugnante, mesmo porque ela apropriou os créditos de ICMS relativos às partes e peças objeto da autuação como se produtos intermediários fossem, e não como partes e peças imobilizadas.

A restrição imposta pela legislação mineira encontra respaldo exatamente na legislação contábil e, em especial, nos §§ 1º a 3º do art. 346 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto Federal nº 3.000/99), *verbis*:

Regulamento do imposto de Renda

Art. 346. Serão admitidas, como custo ou despesa operacional, as despesas com reparos e conservação de bens e instalações destinadas a mantê-los em condições eficientes de operação.

§ 1º Se dos reparos, da conservação ou da substituição de partes e peças resultar aumento da vida útil prevista no ato de aquisição do respectivo bem, as despesas correspondentes, quando aquele aumento for superior a um ano, deverão ser capitalizadas, a fim de servirem de base a depreciações futuras.

§ 2º Os gastos incorridos com reparos, conservação ou substituição de partes e peças de bens do ativo imobilizado, de que resulte aumento da vida útil superior a um ano, deverão ser incorporados ao valor do bem, para fins de depreciação do novo valor contábil, no novo prazo de vida útil previsto para o bem recuperado, ou, alternativamente, a pessoa jurídica poderá:

[...]

§ 3º Somente serão permitidas despesas com reparos e conservação de bens móveis e imóveis se intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços.

Ressalte-se que, segundo informação da própria Impugnante (CDs - fls. 52 e 104), todos os produtos objeto da presente autuação têm vida útil inferior a 1 (um) ano, não sendo, pois, passíveis de imobilização, não gerando, portanto, direito a créditos do ICMS, sob a ótica do ativo imobilizado.

Todos esses conceitos descritos nas normas legais supracitadas foram utilizados pelo Fisco para fins de verificação da legitimidade dos créditos de ICMS referentes aos produtos objeto da presente autuação, tanto é que não houve estorno de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

créditos dos produtos citados pela Impugnante, tais como: broca, haste, tela de peneira, filtro, bola de moinho, amido, soda cáustica, etc.

Com efeito, da análise dos anexos 1 e 2 do Auto de Infração (vide planilha-resumo anexada ao parecer), bem como das informações adicionais prestadas pelo Fisco (fls. 128/132), em atenção à diligência de fls. 124/125, verifica-se que a glosa dos créditos promovida pelo Fisco refere-se a mercadorias que não se enquadram no conceito de produtos intermediários, nos termos previstos na Instrução Normativa nº 01/86, sendo caracterizados, pois, como materiais de uso e consumo.

Seguem abaixo alguns exemplos dessas mercadorias, com a indicação dos seus respectivos agrupamentos, se necessário for:

- Grupo: Agregado - “Agregado 0”, “Agregado 2” e “Agregado 3”:

Trata-se de materiais utilizados para pavimentação das áreas industriais (1.969 itens, de um total de 3.345), não gerando, pois, direito a créditos de ICMS, uma vez que não têm qualquer relação com o processo produtivo de mineração.

- Grupo: EPI:

O grupo intitulado “EPI” (Equipamentos de Proteção Individual – 173 itens) refere-se a notas fiscais relativas a aquisições de mercadorias diversas, como peças de vestuário em geral, uniformes e equipamentos destinados à proteção e segurança dos trabalhadores da empresa, conforme exemplos abaixo:

DESCRIÇÃO_NOTA	DESCRIÇÃO_NOTA	DESCRIÇÃO_NOTA
BLUSAO SEG 3/4 SARJA AZUL ROYAL NR 54	BOTINA ELETRICISTA PU BID ELAST 37	BOTINA ELETRICISTA PU BID ELAST 38
BOTINA USO GERAL PU BID ELAST 42	BOTINA USO GERAL PU BID S/FECH 38	BOTINA USO GERAL PU BID S/FECH 39
CALCA SARJA AZ ROYAL 48	CALCA UNIFORME ELETRICISTA Nº 50	CAMISA AZUL MCURTA TAM 38 SARJA
DESCRIÇÃO_NOTA	DESCRIÇÃO_NOTA	DESCRIÇÃO_NOTA
CAMISA MANGA COMPRIDA ELETRICISTA Nº 5	CAMISA SARJA AZUL MCURTA TAM 40	CAMISA SARJA AZUL MCURTA TAM 44
CAPACETE PLASTICO AMARELO C/CARN MSA	CAPACETE PLASTICO VERMELHO	COLETE REFLETIVO M VERDE REF 400040019
COLETE SEG VERDE TAM G NR4 REF FIDALGA	COLETE SEG VERDE TAM GG NR5 REF FIDALGA	COLETE SEG VERDE TAM M NR3 REF FIDALGA
JAQUETA MASC INDURA ULTRA SOFT 451G	JAQUETA SARJ AZUL FORRO FLANELA+FV GG-50	JAQUETA SARJ AZUL FORROFLANELA+FV XGG-56
LUVA PROT AGENTES TERMICOS TAM G	LUVA PROT AGENTES TERMICOS TAM M	LUVA SEG PVC REVESTIMENTO MALHA ALGODAO
PERNEIRA RASPA VELCRO ANT- CORROSIVO	PROTETOR AURICULAR CONCHA H10-B	PROTETOR AURICULAR MSA HPE 216752

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Proteção auditiva: abafadores de ruídos ou protetores auriculares;

Proteção respiratória: máscaras e filtro;

Proteção visual e facial: óculos e viseiras;

Proteção da cabeça: capacetes;

Proteção de mãos e braços: luvas e mangotes;

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

Proteção contra quedas: cintos de segurança e cinturões.

Esses EPIs não exercem nenhuma ação direta no processo produtivo de mineração. Se alguma ação pudesse ser aventada, esta seria do trabalhador envolvido nas diversas etapas de produção, e não dos EPIs, que têm como única função proteger o trabalhador contra os riscos de acidentes do trabalho.

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

Acórdão nº 18.922/08/1ª

“Entretanto, no caso ora em análise, nem todos os produtos elencados caracterizam-se como bens inerentes, ainda que indiretamente, à atividade fim da Autuada, a de distribuição de combustíveis.

Conforme visto no início desta fundamentação, os produtos podem ser separados em materiais utilizados no escritório, EPI, peças e partes de tanques e produtos cedidos em comodato para os postos revendedores e lojas de conveniências que atuam junto aos estabelecimentos varejistas de combustíveis.

Com efeito, é pacífico nesta Casa que os materiais utilizados nos escritórios das empresas, bem como os equipamentos de proteção individual não estão atrelados às atividades de comercialização ou produção, portanto, em quaisquer hipóteses, tais aquisições não resultam em créditos do ICMS.”
(Grifou-se).

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Processo de Consulta nº 07/2008

(SRRF – 10ª. Região Fiscal)

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

Solução de Consulta nº 39/2010

(SRRF – 7ª Região Fiscal)

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Solução de Divergência Cosit nº 9/2011 - 10.05.2011

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

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

• Grupo: Refeição

Como o próprio termo indica, trata-se de notas fiscais relativas a aquisições de refeições (369 itens) destinadas aos funcionários do estabelecimento autuado, que foram assim especificadas nas respectivas notas fiscais:

DESCRIÇÃO_NOTA	GRUPO	Nº DE ITENS	DESCRIÇÃO_NOTA	GRUPO	Nº DE ITENS
REFEICAO AP SELF-SERVICE	REFEIÇÃO	172	REFEI. AP LANCHE EXTRA	REFEIÇÃO	77
REFEICAO AP MARMITEX	REFEIÇÃO	53	REFEI. AP LANCHE DUPLO	REFEIÇÃO	23
REFEICAO - LANCHE PARADA	REFEIÇÃO	22	REFEI. AT LANCHE DUPLO ALIMENT.TERCEIRO	REFEIÇÃO	11
REFEICAO AT MARMITEX	REFEIÇÃO	10	REFEI. AT LANCHE EXTRA ALIMENT.TERCEIRO	REFEIÇÃO	1

Assim como os EPIs, as refeições servidas aos trabalhadores também não desenvolvem nenhuma ação direta no processo produtivo propriamente dito, independentemente de serem servidas àqueles que labutam na área central de produção ou em linhas independentes ou marginais à de produção, não fazendo sentido, pois, a alegação da Impugnante de que se trata de produtos intermediários.

Trata-se, na verdade, de materiais de uso e consumo, sem direito a créditos de ICMS, nos termos da legislação vigente.

• Grupo: Graxas, Óleo, Óleo Hidr., Óleo Lubr.

As graxas, os óleos hidráulicos e os óleos lubrificantes não podem ser classificados como produtos intermediários, uma vez que não se enquadram nas definições contidas na Instrução Normativa nº 01/01 c/c Instrução Normativa nº 01/86.

As referidas instruções normativas, ao fazerem alusão a consumo direto, restringem suas definições aos bens e materiais que participem ativa e diretamente do processo de produção, gerando, via de consequência o produto final.

Assim, uma carregadeira, um britador, uma peneira, etc., participam ativa e diretamente do processo de produção do minério de ferro, o que não ocorre com os óleos lubrificantes e as graxas, cuja única função é a lubrificação de partes e peças de veículos, máquinas e equipamentos, ou seja, esses produtos não contribuem de forma direta para a produção do minério.

Como se pode ver, a diferença entre as funções dos produtos é que determina o direito ao crédito de ICMS na entrada. As graxas e óleos lubrificantes não geram direito a créditos do imposto, uma vez que não exercem nenhuma ação direta no processo produtivo.

Não se pode negar a necessidade dos óleos e graxas na manutenção dos equipamentos do estabelecimento, mas isso não é condição suficiente para caracterizá-los como produto intermediário.

Com efeito, tais produtos geram crédito apenas para as empresas transportadoras, nos termos do RICMS/02. Sobre o tema posicionou-se o Poder Judiciário inúmeras vezes. Dentre as decisões destaca-se a Apelação Cível nº 000.185.587-3/00 do TJMG:

“APELAÇÃO CÍVEL Nº 000.185.587-3/00 - COMARCA DE UBERLÂNDIA - APELANTE: (...) APELADO: FAZENDA PÚBLICA DO ESTADO DE MINAS GERAIS EMENTA: ICMS - CRÉDITO - APROVEITAMENTO INDEVIDO - USO E CONSUMO. A EMPRESA QUE, NÃO EXERCENDO COMO ATIVIDADE ECONÔMICA A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE, ADQUIRE PNEUS, CÂMARAS DE AR, ÓLEO COMBUSTÍVEL E LUBRIFICANTE PARA EMPREGO EM SUA FROTA PRÓPRIA DE VEÍCULOS TRANSPORTADORES, NÃO PODE APROVEITAR COMO CRÉDITO O ICMS PAGO NAQUELA OPERAÇÃO, POIS COMO CONSUMIDORA FINAL FOI QUE ADQUIRIU AQUELAS MERCADORIAS. (...) AO ADQUIRIR PNEUS, CÂMARAS DE AR, ÓLEO COMBUSTÍVEL E LUBRIFICANTE PARA EMPREGO EM SUA FROTA PRÓPRIA DE VEÍCULOS TRANSPORTADORES, FÊ-LO A APELANTE COMO CONSUMIDORA FINAL, E NÃO COMO PRESTADORA DE SERVIÇO DETRANSPORTE, ATIVIDADE ECONÔMICA QUE NÃO EXERCE, NEM TAMPOUCO FIGURA NO ROL DOS SEUS OBJETIVOS SOCIETÁRIOS. COM INTEIRA PERTINÊNCIA E ACERTO LÊ-SE NO RELATÓRIO SUBSCRITO PELO AFTE ADEMAR INÁCIO DA SILVA, POR CÓPIA ACOSTADO AOS AUTOS, FLS.156/163-TJ. "SEGUNDO CONSTA DA RELAÇÃO DAS NOTAS FISCAIS, SÃO PNEUS, CÂMARAS DE AR, ÓLEO COMBUSTÍVEL E LUBRIFICANTES PARA EMPREGO EM SUA FROTA DE VEÍCULOS. COMO A EMPRESA, AO EFETUAR O TRANSPORTE DE MERCADORIAS VENDIDAS A TERCEIROS, O FAZ EM SEU PRÓPRIO NOME, NÃO SE PODE ADMITIR A EXISTÊNCIA FORMAL DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. ESTA SÓ SE CARACTERIZA EM RELAÇÃO A TERCEIROS. A PRESTAÇÃO VINCULA-SE A UM CONTRATO,

AINDA QUE INFORMAL, PRESUMINDO SEMPRE UMA RELAÇÃO BIPOLAR. NINGUÉM PRESTA SERVIÇO PARA SI PRÓPRIO. ASSIM, QUANDO A AUTUADA TRANSPORTA AS MERCADORIAS QUE VENDE EM VEÍCULOS SEUS, NÃO NASCE A FIGURA DA PRESTAÇÃO. O FATO DE POSSUIR FROTA PRÓPRIA PARA TRANSPORTE DE MERCADORIAS VENDIDAS SOB CLÁUSULA CIF NÃO A TRANSFORMA EM EMPRESA TRANSPORTADORA. OS VEÍCULOS SÃO BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. AS MERCADORIAS ENTRADAS PARA CONSUMO NESSE TRANSPORTE, OU MANUTENÇÃO DOS VEÍCULOS, AFIGURAM-SE DE USO/CONSUMO DO ESTABELECIMENTO, NÃO ENSEJANDO, IPSO FACTO, SUAS ENTRADAS, CRÉDITO DE ICMS. APENAS AS EMPRESAS TRANSPORTADORAS, E COMO TAL INSCRITAS, PODEM SE CREDITAR DO TRIBUTOS PAGO NA AQUISIÇÃO DESSES INSUMOS E TÃO SÓ NA PROPORÇÃO DOS SERVIÇOS PRESTADOS SUJEITOS À INCIDÊNCIA DO IMPOSTO.

No mesmo sentido o Supremo Tribunal Federal – STF:

AG-361024 / RJ RELATOR MIN. NELSON JOBIM DJ, 19/11/2001. JULGAMENTO 21/08/2001 O STF FIXOU ORIENTAÇÃO: "IMPOSTO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS - PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE - OBJETO. O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE VISA A AFASTAR O RECOLHIMENTO DUPLO DO TRIBUTOS, ALCANÇANDO HIPÓTESE DE AQUISIÇÃO DE MATÉRIA-PRIMA E OUTROS ELEMENTOS RELATIVOS AO FENÔMENO PRODUTIVO. A EVOCÇÃO É IMPRÓPRIA EM SE TRATANDO DE OBTENÇÃO DE PEÇAS DE MÁQUINAS, APARELHOS, EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS E MATERIAL PARA A MANUTENÇÃO." (RE 195.894, MARCO AURÉLIO, DJ, 16/02/01); "TRIBUTÁRIO. PRETENDIDO CRÉDITO RELATIVO AO ICMS INCIDENTE SOBRE A ENERGIA ELÉTRICA CONSUMIDA EM ESTABELECIMENTO COMERCIAL. DESCABIMENTO. "NÃO IMPLICARÁ CRÉDITO PARA COMPENSAÇÃO COM O MONTANTE DO IMPOSTO DEVIDO NAS OPERAÇÕES OU PRESTAÇÕES SEGUINTE, A ENTRADA BENS DESTINADOS A CONSUMO OU À INTEGRAÇÃO NO ATIVO FIXO DO ESTABELECIMENTO" (ART. 31, II, DO CONVÊNIO ICMS Nº 66/88). SE NÃO HÁ SAÍDA DO BEM, AINDA QUE NA QUALIDADE DE COMPONENTE DE PRODUTO INDUSTRIALIZADO, NÃO HÁ FALAR-SE EM CUMULATIVIDADE TRIBUTÁRIA. RECURSO NÃO CONHECIDO. "(RE 200168, ILMAR, DJ, 22/11/96). O ACÓRDÃO RECORRIDO NÃO DIVERGIU. ESTÁ NA EMENTA: "NÃO HÁ OFENSA AO PRINCÍPIO DA CUMULATIVIDADE SE O BEM TRIBUTADO É CONSUMIDO NO PRÓPRIO ESTABELECIMENTO, NÃO SE DESTINANDO À COMERCIALIZAÇÃO OU À UTILIZAÇÃO EM PROCESSO DE PRODUÇÃO DE NOVOS BENS. A APLICAÇÃO DA COMPENSAÇÃO PREVISTA NO ARTIGO 155, § 2º, I, DA CF PRESSUPÕE QUE O ICMS TENHA INCIDIDO NO MESMO BEM QUE VOLTARÁ A CIRCULAR POR FORÇA DA ATIVIDADE FIM DO AUTOR." (FL. 72). CORRETA A DECISÃO

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

AGRAVADA. NEGÓCIO SEGUIMENTO AO AGRAVO. PUBLIQUE-SE. BRASÍLIA, 21 DE AGOSTO DE 2001.

- Grupo: Materiais de Laboratório

Os materiais utilizados em laboratório de análises físico-químicas e controle de qualidade, tais como: Ácido Bórico, Barrilete, Cápsula Alumínio Análise, Cilindro de Bureta, Desmineralizador, Dosador Magnético, Filtro 125 mm, Frasco para Reagentes, Funil, mangueiras, Padrão de Minério, Papel Filtro Qualitativo, Pistão para Bureta, Peça Cerâmica, Ponteira Plástica, Proveta com graduação, Resina Aniônica, Solução Padrão, Unidade Intercambial, etc.

Os produtos em questão são caracterizados como materiais de uso e consumo, uma vez que utilizados em linhas marginais à de produção (laboratório), ou seja, não se consomem imediata e integralmente no “curso da industrialização”.

- Grupo: Bujão

Segundo informações do Fisco, os produtos denominados “Bujão 1/2”, “Bujão 3/4” e “Bujão 3/8”, integrantes do grupo “Bujão”, são materiais de PVC utilizados na vedação de bombas e tubulações de água (tampões rosqueáveis que vedam/fecham saídas de bombas e tubulações, durante a retirada de elementos e partes das instalações para manutenção).

São, portanto, materiais de uso e consumo, uma vez que utilizados como componentes ou peças de manutenção.

- Grupo: Cinta Poliéster

A “CINTA POLIÉSTER 2T 50X6000 P/CARGA” é considerada material de uso e consumo, uma vez que sua única função é o içamento e movimentação de cargas/materiais. Assim, tal produto não se enquadra no conceito de produto intermediário, pois não se agrega ao novo produto e não se desgasta imediata e integralmente no curso da industrialização.

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

Acórdão nº 21.915/16/3^a

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

Essa cinta é utilizada para retirar as bobinas cortadas na Tesoura Longitudinal 3, após o corte, e para tombá-las nas suas embalagens. A cinta é acoplada ao gancho de uma espécie de guindaste para fazer o transporte do produto final.

[...]

Conclui-se, pois, como já afirmado, que os produtos acima listados devem ser considerados materiais de uso e consumo, uma vez que não se enquadram no conceito de produtos intermediários, nos termos previstos na Instrução Normativa nº 01/86, uma vez que não se integram ao novo produto e não são consumidos imediata e integralmente no curso da industrialização, cabendo lembrar que vários deles são utilizados em linhas marginais ou independentes da linha central de produção (laboratórios, tratamento de água, oficinas, etc.)...” (Grifou-se).

• Grupo: Correia de Transmissão

Trata-se de aquisições de produtos denominados “Correia 5V-1120 Gates”, “Correia Sincronizada – 360H100”, “Correia Trans Ref Yanmar 11986542290”, “Correia Transm V Gates C112 JG C/5PC”, “Correia Transm V Gates C112 JG C/5PC”, “Correia Transmissão Goodyear C 96 JG C/0”, “Correia Transmissão Perfil HTD”, “Correia Transmissão tipo Sincronizada”, “Correia V B 81”, “Correia V C 112 JG C/5PC” e “Correias de Acionamento BR-BP-101”.

De acordo com o Fisco, são correias de transmissão de movimento entre elementos mecânicos, normalmente polias, sendo semelhantes às correias automotivas, que não se enquadram no conceito de produtos intermediários, nos termos previstos na Instrução Normativa nº 01/86, por se tratar de partes/peças que não desenvolvem atuação particularizada, essencial e específica, em contato físico com o minério em elaboração, desgastando-se até seu completo exaurimento, em função desse contato.

• Grupos: Balde, Bandeja, Fossa, Absorvente, Turfa

Refere-se a aquisições de produtos utilizados na armazenagem de resíduos/óleos (“Fossa Séptica”, “Bandeja Antiabrasiva” e “Balde Plástico 20 L”) e na absorção de vazamentos de óleos junto às centrais hidráulicas (Absorvente Óleo/Derivado” e “Turfa Absorvente Óleo/Derivado”).

São, portanto, materiais de uso e consumo, uma vez que não exercem nenhuma ação direta no processo produtivo propriamente dito.

• Partes/Peças Diversas (abraçadeiras, adaptadores, anéis, arruelas, buchas, condutores, conectores, eixos, flanges, juntas, parafusos, porcas, retentores, reparos, tês, válvulas, etc).

Da mesma forma, as diversas partes e peças objeto da presente atuação são materiais de reposição/manutenção periódica (manutenção elétrica, hidráulica, mecânica, etc.), motivo pelo qual são consideradas materiais de uso e consumo, enquadradas no inciso IV da Instrução Normativa nº 01/86:

Instrução Normativa nº 01/86

IV - Igualmente não são considerados produtos consumidos imediata e integralmente no processo de industrialização as partes e peças de máquina, aparelho ou equipamento, pelo fato de não se constituírem em produto individualizado, com

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

identidade própria, mas apenas componentes de uma estrutura estável e duradoura, cuja manutenção naturalmente pode importar na substituição das mesmas.

A Impugnante, em suas informações prestadas ao Fisco, esclareceu a forma como ocorre o desgaste de cada um dos produtos objeto da autuação, destacando causas diversas, tais como:

SOFRE DESGASTE DEVIDO A EXPOSIÇÃO AO AMBIENTE AGRESSIVO E A PRESENÇA DE PARTICULADOS.	SOFRE DESGASTE DEVIDO A EXPOSIÇÃO AO AMBIENTE AGRESSIVO.	SOFRE DESGASTE DEVIDO A PRESENÇA DE PARTICULADOS.	SOFRE DESGASTE DEVIDO AO AMBIENTE AGRESSIVO E A PRESENÇA DE PARTICULADOS.
SOFRE DESGASTE DEVIDO AO AMBIENTE AGRESSIVO E PELA PRESENÇA DE PARTICULADOS.	SOFRE DESGASTE, DANO OU PERDA DE SUAS PROPRIEDADES EM DECORRÊNCIA DA AÇÃO DA EXPOSIÇÃO AO AMBIENTE AGRESSIVO, PRESENÇA DE PARTICULADOS.	SOFRE DESGASTE PELO USO CONTINUO.	SOFRE DESGASTE POR USO CONTINUO, PELA EXPOSIÇÃO AO AMBIENTE AGRESSIVO E EXPOSIÇÃO.

Verifica-se que a forma de desgaste dos produtos ocorre não em função de uma ação direta sobre o produto em elaboração, em contato físico com este, e sim em decorrência de fatores genéricos e abrangentes que determinam a vida útil de todo e qualquer produto, gerando, por consequência, a necessidade da substituição periódica dos produtos, considerados, como já afirmado, como materiais de uso e consumo, por não se enquadrarem no conceito de produtos intermediários.

Assim, corretamente agiu o Fisco ao efetuar a glosa dos créditos relativos aos produtos objeto da autuação, uma vez que efetivamente caracterizados como materiais de uso e consumo, cujos créditos são vedados pela legislação vigente, nos termos previstos no art. 70, incisos III do RICMS/02:

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

[...]

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

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

O critério da “utilização na consecução da atividade econômica” é condição necessária, embora não suficiente, para determinação se determinado bem é ou não

alheio à atividade do estabelecimento, nos termos previstos em norma legal distinta, no caso a Instrução Normativa nº 01/98.

Com relação ao segundo argumento da Autuada, é importante salientar que a Lei Complementar nº 87/96 não alterou o conceito, para aplicação da legislação do ICMS, de produto intermediário e de material de uso e consumo.

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

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

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

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

A Autuada apresenta ainda, questionamentos relativos aos produtos “Mangueiras”, “Diafragmas”, “Colunas de Sustentação”, “Correias Transportadoras”, “Anel e Junta de Vedação” e “Papel Filtro Qualitativo” que foram muito bem relatados e refutados pelo Fisco, nos seguintes termos:

Manifestação Fiscal (fls. 116/118)

“... A metodologia empregada para a classificação dos itens para os quais houve aproveitamento de crédito por parte do contribuinte, utilizou, além da experiência e conhecimento que a fiscalização adquiriu ao longo de vários anos de trabalho no setor, também as informações prestadas pelo contribuinte e visitas à sua área operacional.

Desta classificação restaram os itens elencados no Anexo 1, materiais de uso e consumo, para os quais não se admite a apropriação de créditos, segundo os critérios contidos na legislação vigente. A classificação efetuada não se baseou apenas nos registros da Escrituração Fiscal Digital e Livros de Registros Apuração de ICMS, não havendo qualquer contradição na classificação adotada pela fiscalização, como afirma o sujeito passivo em sua impugnação.

Existe contradição e inconsistência é nas afirmações dadas pela impugnante nos exemplos tomados para demonstrar as supostas contradições da classificação feita pela fiscalização a saber:

A impugnante começa por citar como exemplos das contradições existentes na classificação as mangueiras, que segundo suas próprias palavras, são utilizadas para a condução de água no sistema hidráulico do britador, responsável pela fragmentação do minério de ferro. Da descrição feita na impugnação deduz-se facilmente que tais mangueiras são partes/peças do britador e como tal, conforme diagrama que resume a aplicação da IN 01/86, tais itens deverão ter atuação particularizada, essencial e específica, desgastando-se em contato com o produto em elaboração (observe-se o diagrama) e não pela exposição às condições agressivas do ambiente. Conclui-se que as mangueiras falham no atendimento às condições para que partes e peças possam ser consideradas como produto intermediário.

Quanto ao preenchimento da coluna R (linha principal) com o “S/N” a letras S e N continuam significando SIM e NÃO respectivamente. O “S/N” ou SIM/NÃO quer dizer, obviamente, que o item correspondente pode ou não ser usado na linha principal. Como somente o uso na linha principal não é bastante para caracterização da mercadoria como produto intermediário, devemos seguir na análise conforme o no digrama mostrado anteriormente para conclusão da classificação do item como produto intermediário ou material de uso e consumo

Outra citação da impugnação são os diafragmas que, segundo a impugnante, são responsáveis pelo bombeamento dos rejeitos de minério de ferro para a barragem de tratamento, informando ainda que o material sofre desgaste em razão da exposição ao ambiente agressivo, demandando sua substituição periódica.

Ora entendemos que tais itens falham já na condição inicial de entrada no diagrama de classificação porque as linhas de tratamento de rejeitos se constituem em linhas marginais à linha principal, donde se conclui que os diafragmas estão fora da linha principal. Além disso é o desgaste em contato direto com o produto, afora outros requisitos listados na IN 01/86, que pode caracterizar a parte/peça como produto intermediário e não o desgaste em contato com rejeitos do produto.

À guisa de demonstrar suposta contradição na classificação efetuada pela fiscalização, a impugnação

cita as colunas de sustentação que atuam no suporte das correias transportadoras. Tais elementos, se considerados como parte/peça, falham nas condições que caracterizam as partes e peças como produtos intermediários (vide diagrama: linha principal – partes e peças – desgaste em contato direto, etc.). A ilustração da coluna de sustentação mostrada na impugnação demonstra que item não tem a menor possibilidade de desgaste em contato direto com o produto em processamento.

Também na impugnação são citadas as correias de acionamento BR-BP101 como pontos de contradição na classificação efetuada pela fiscalização. Neste item a impugnação se deixou levar pela informação equivocada prestada pelo contribuinte quando informou o grupo e a função destas correias. Estes itens não são do grupo correia transportadora, material intermediário usado para transportar minério, como se observa da descrição do item na fl. 68.

A descrição ali fornecida, que é a mesma do anexo 1 do trabalho fiscal, é compatível com o manto da correia transportadora que, em princípio, seria produto intermediário. No entanto, quando da análise fiscal, chamou-nos a atenção o pequeno valor do item, uma vez que o manto de correias transportadoras costumam apresentar valores de maior monta. Com este indício julgamos por bem solicitar maiores esclarecimentos acerca dos itens correias que constam do anexo 1 da autuação correias de acionamento, correia VB 81). Com os esclarecimentos prestados pelo contribuinte, pudemos verificar não se tratar de manto de correia transportadora e sim de correias de transmissão de força, movimento e acionamento de equipamentos através de motores elétricos, como esclarece as informações e ilustrações fornecidas pelo contribuinte através da comunicação eletrônica mostrada abaixo:

(...)

Segue esclarecimentos sobre os materiais questionados e melhoria da descrição da função:

Descrição Correia VB 81: Material Intermediário utilizado na transmissão de força/velocidade, na movimentação do minério durante as etapas de beneficiamento, sendo consumido no processo.

(...)

Descrição Correia de Acionamento: Material Intermediário utilizado para acionamento das correias no transporte do minério, durante as

etapas de beneficiamento, sendo consumido no processo.

(...)

Bujões: Material utilizado para vedação nas bombas de acionamento de água, no processo de beneficiamento do minério de ferro.

(...)

Quanto a anéis e juntas de vedação citadas pelo contribuinte, consideramos que tais mercadorias também não atendem aos requisitos exigidos para caracterização como produtos intermediários, pois são mercadorias de uso geral e sem nenhuma especificidade. Trata-se de materiais que se colocam entre dois corpos rígidos afim de impedir a passagem de fluidos (efetuar a vedação entre dois elementos, como indica a própria descrição). Em função de sua aplicação geral e inespecífica, são típicos materiais de uso e consumo.

A impugnante também toma como exemplo o item “papel de filtro qualitativo” e informa que o mesmo é empregado no filtro à vácuo, equipamento da linha principal, responsável filtragem da polpa de minério, separando as partículas sólidas da solução aquosa. Aqui, também, quis a impugnante desacreditar o trabalho fiscal sem conhecer os critérios utilizados para a classificação dos produtos.

A fiscalização conhece os processos de extração, beneficiamento e concentração de minério de ferro e conhece também a grande maioria dos equipamentos usados nestes processos; inclua-se dentre estes o filtro a vácuo.

Especificamente para o item papel de filtro qualitativo, chamou a atenção a informação da função do item no processo, dada pelo contribuinte: Material utilizado para filtrar as partículas compostas de minério de ferro, responsável por separar sólido do líquido. Desgaste devido ao contato direto com o minério.

Como se vê a função descrita é característica do filtro a vácuo. Sabemos que o filtro a vácuo é um equipamento de grande porte que utiliza lona de tecido resistente que seja capaz de suportar pressões negativas elevadas na fase de sucção de água e pressões positivas também elevadas na etapa de liberação do “cake” de minério. Sabíamos da incorreção da informação do contribuinte dando conta do uso de papel (celulose) como elemento filtrante do filtro a vácuo. Ainda assim solicitamos informações

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

complementares acerca do item papel de filtro qualitativo. Segue abaixo a informação complementar prestada pelo contribuinte através do e-mail abaixo:

(...)

Seguem esclarecimentos, conforme sua solicitação. Qualquer dúvida, permanecemos a disposição.

Att.

[...]

(...)

Ê utilizado para auxiliar “ retirar” o excesso de água do minério durante o processo de análise, necessário ao processo de beneficiamento de minério.

Conforme se percebe o papel de filtro qualitativo é material acessório utilizado em análises laboratoriais, fora da linha principal de fabricação. A própria descrição do material e o seu valor de aquisição fornecem indícios para excluir a sua aplicação como elemento filtrante do filtro a vácuo do processo produtivo.

Então não se constatou contradição na classificação efetuada pela fiscalização. A contradição está presente na afirmação contida na impugnação, dando conta do uso de papel de filtro qualitativo como elemento filtrante do filtro a vácuo.

Ficou demonstrado que o feito fiscal foi executado com critérios que demonstram conhecimento da atividade de mineração, segurança e exatidão para as informações prestadas e considerando também que este tipo de trabalho é recorrente nos julgamentos do Conselho de Contribuintes de Minas Gerais, que também já acumula conhecimento e experiência na atividade de mineração, entendemos ser desnecessária a produção de prova pericial requerida pelo sujeito passivo, uma vez que estão presentes na autuação todos os elementos necessários para subsidiar a decisão deste órgão julgador.” (G.N.)

Ressalte-se que a Impugnante, após ter vista dos autos, em função da diligência de fls. 124/125, reconheceu que se equivocou ao equiparar correias de acionamento (Correia VB 81) com correias transportadoras e que o “Papel Filtro Qualitativo” seria utilizado no processo de filtragem da polpa do minério de ferro, quando, na verdade, se refere a produto utilizado em análises laboratoriais, conforme demonstram os seguintes trechos de sua impugnação:

Aditamento à Impugnação (fls. 149/150)

“... Conforme explanado pela Fiscalização, as correias que foram objeto da presente autuação fiscal são, na verdade, ‘Correias de Transmissão’, e não ‘Correias Transportadoras’, como afirmado na Impugnação.

[...]

Da mesma forma, em que pese a Impugnante ter se equivocado em sua defesa ao descrever a função desempenhada pelo ‘Papel Filtro Qualitativo’, ainda assim não há dúvida de que o referido produto desempenha função essencial em seu processo produtivo...”

Acrescente-se que a diligência de fls. 124/125 teve como objetivo a obtenção de esclarecimentos adicionais quanto à função dos produtos nela listados (e em seu anexo), cujas informações foram devidamente prestadas pelo Fisco às fls. 128/132, já inseridas na planilha anexada ao presente parecer, demonstrando, efetivamente, que se trata de materiais de uso e consumo, e não de produtos intermediários.

Assim, como já afirmado, o feito fiscal afigura-se correto, sendo legítimas, pois, as exigências fiscais.

Quanto à arguição da Impugnante de que estaria sendo duplamente penalizada em função de uma única infração, contrariando o princípio do *non bis in idem*, há que se destacar que as multas foram aplicadas sobre fatos distintos e são calculadas tomando-se bases de cálculo também distintas.

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

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

(...)

II - o valor das operações ou das prestações realizadas;

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

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

(...)

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

[...]

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

(...)

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

(...)

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

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

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

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

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

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

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - MULTA DE REVALIDAÇÃO - EXPRESSA PREVISÃO - LEI ESTADUAL Nº 6.763/75 - MEIO DE COERÇÃO - REPRESSÃO À SONEGAÇÃO - CONSTITUCIONALIDADE. A multa de revalidação tem a finalidade de garantir a integralidade da obrigação tributária contra a prática de atos ilícitos e inadimplemento e não se confunde com a multa moratória nem com a compensatória ou mesmo com a multa isolada. A lei, ao prever como base de cálculo da

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

multa de revalidação o valor do tributo devido, permite a sua atualização, para não haver depreciação do valor real da mesma.

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

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

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

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

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, por maioria de votos, em indeferir o pedido de perícia. Vencida a Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão (Revisora), que o deferia. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente a Dra. Maria Teresa Lima Lana Esteves. Participaram do julgamento, além do signatário, as Conselheiras Luciana Mundim de Mattos Paixão (Revisora), Maria Vanessa Soares Nunes e Cinara Lucchesi Vasconcelos Campos.

Sala das Sessões, 21 de fevereiro de 2017.

Eduardo de Souza Assis
Presidente / Relator