

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 22.341/17/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000343953-59
Impugnação: 40.010139487-41
Impugnante: Gerdau Açominas S/A
IE: 459018168.17-57
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 junho de 2012 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. 68/88, cujos argumentos são refutados pelo Fisco às fls. 118/124.

A Assessoria do CC/MG determina a realização da diligência de fls. 129/130, que gera as seguintes ocorrências: (i) esclarecimentos do Fisco e cumprimento da diligência – fls. 132/135; (ii) aditamento à impugnação - fls. 146/153; (iii) réplica fiscal – fls. 162/164.

A Assessoria do CC/MG, em Parecer de fls. 166/181, 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. 82.

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 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. 14/64 – meio físico - amostragem; fls. 66 – 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. 112) 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 junho de 2012 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. 14/64 – meio físico; fls. 66 – meio eletrônico).

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 87/996, 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, *“no período autuado, estava em vigor 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, amido/solda 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 Impugnante, 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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*:

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 Autuada (CDs fls. 66 e 112), 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 créditos dos produtos citados pela Impugnante, como broca, haste, tela de peneira, filtro, bola de moinho, amido, solda cáustica, etc.

Com efeito, da análise dos anexos 1 e 2 do Auto de Infração, bem como das informações adicionais prestadas pelo Fisco (fls. 132/135), em atenção à diligência de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

fls. 129/130, verifica-se que a glosa dos créditos promovida pelo Fisco refere-se aos produtos a seguir listados, excluídos aqueles que têm a mesma descrição e função:

- “Agregado 1”, “Agregado 2” e “Agregado 3”: materiais utilizados para pavimentação das áreas industriais;
- “Bica Corrida Calcária”: material utilizado para drenagem na britadora de minério de ferro;
- “Caçamba Des Aço”: utilizada para armazenar resíduos industriais (metal) gerados no processo de industrialização do minério de ferro;
- “Clorador 3.000m³ Diclorina”: material utilizado no sistema de tratamento de água recirculada, para ajustar o seu PH;
- “Gás GLP Tanque”: combustível utilizado na cozinha dos restaurantes industriais;
- “Óleo Diesel Comum S10”: combustível para veículos de pequeno porte (nova pick up's 4x4 que têm restrição ao uso do óleo diesel comum), utilizados para circulação de pessoas nas áreas industriais, e em geradores portáteis de pequeno porte utilizados na manutenção de tubulações e equipamentos em áreas remotas;
- “Cone de Segurança PVC 75cm Sinaliz Indust”: material de sinalização/segurança;
- “Frigobar CRC08 80L Branco Consul”: produto sem qualquer vínculo como o processo de mineração;
- “Diafragma” (parte/peça): componente de bomba utilizada para movimentação de água através de tubulações;
- “Cabo Redondo”, “Corpo”, “Disco Oscilante”, “Eixo”, “Proteção”, “Proteção para Cabo”, “Protetor de Bobina Inferior”, “Protetor de Bobina Superior”, “Sensor”, “Sensor Térmico” e “Suporte B” (partes/peças): componentes de bombas de rebaixamento de lençol freático e extração de água para alimentação de caminhões pipa;
- “Eixo do Bombeador” e “Junta” (parte/peça): parte integrante de bombas;
- “Tubo Aço 203mm - 6m”, “Tubo Aço ASTM A36 152x2x6000mm” e “Tubo de Aço 203mm - 3m” (partes/peças): utilizados na condução de água;
- “Mangueira Conjunto Méd. Pressão 32x900mm” (parte/peça): material utilizado para conduzir fluidos (óleos) para o britador de minério;
- “Conector Fêmea” (parte/peça): material utilizado para conectar cabos elétricos aos equipamentos industriais;
- “Bobina” (parte/peça): material utilizado para criar campo magnético em motores elétricos;
- “Isolador Slot” (parte/peça): material utilizado para isolar os sistemas de transmissão de energia elétrica;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- “Medidor Vazão 10L1H-UL0A1AA0B44A” e “Medidor Vazão 10l80-UL0A1AAB4AA” (parte/peça): utilizados para medir o consumo da água recirculada no sistema de tratamento;
- “Bucha do Mancal” (parte/peça): utilizado para proteger os eixos do mancal do tambor de formação de pelotas de minério;
- “Acoplamento DN 152mm K10” (parte/peça): utilizado para unir tubulações industriais;
- “Selo Mecânico” (parte/peça): utilizado para vedar as tampas dos mancais dos transportadores de minério;
- “Acoplamento para Tubo 152mm Tipo K10”, “Acoplamento para Tubo Aço 203mm”, “Anel”, “Anel para Acoplamento 152mm Tipo K10”, “Crivo”, “Cunha”: material aplicado em tubulações;
- Outras partes e peças, tais como: “Porca Sextavada”, “Retentor”, “Seguimento do Mancal”, “Vedação”.

Como se vê, os “Agregados 1, 2 e 3”, a “Bica Corrida Calcária”, a “Caçamba Des Aço”, o “Frigobar CRC08 80L Branco Consul”, o “Cone de Segurança PVC 75cm Sinaliz Indust”, o “Gás GLP Tanque” e o “Óleo Diesel Comum S10” não têm qualquer relação com o processo produtivo de mineração, não fazendo, pois, qualquer sentido a alegação da Impugnante de que se trata de produtos intermediários. São materiais de uso e consumo, podendo ser considerados, inclusive, alheios à atividade do estabelecimento, especialmente o “Frigobar”, os “Agregados”, a “Bica Corrida Calcária” e o “Cone de Segurança”.

O “Clorador 3.000m³ Diclorina”, por ser utilizado em linha marginal de produção (tratamento de água) é considerado material de uso e consumo, uma vez que não se consome imediata e integralmente no curso da industrialização, isto é, na linha central de produção.

Da mesma forma, as diversas partes e peças objeto da presente autuação são materiais de reposição/manutenção periódica, motivo pelo qual são consideradas materiais de uso e consumo, enquadradas no inciso IV da Instrução Normativa nº 01/86:

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

Os tubos de condução de água, ao contrário da alegação da Autuada (fls. 77/81), também se caracterizam como materiais de uso e consumo, uma vez que durante o transporte de água não ocorre qualquer tipo de industrialização, condição *sine qua non* para que um produto possa ser considerado como intermediário

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por oportuno, segue abaixo excerto da manifestação fiscal, onde o Fisco traz esclarecimentos adicionais relativos aos tubos em questão (fl. 123):

Manifestação Fiscal (fl. 123)

"Ora para que determinada mercadoria seja considerada como produto intermediário, além de outros requisitos, é necessário que a mesma esteja sendo utilizada na linha principal de produção. Como informa o próprio contribuinte, os tubos em relação aos quais houve estorno do crédito são utilizados no sistema de recirculação de água que são linhas marginais à linha principal. Além disso as operações de britagem de minério de ferro são realizadas a seco (sem a uso de água), logo é imprecisa a informação de recirculação de água na britagem. Acrescente-se ainda que deve haver o desgaste em contato direto com o produto em processamento, como no caso dos tubos de condução de polpa de minério em processamento (mistura de água e minério de ferro); não em razão da exposição ao ambiente agressivo como informa o contribuinte."Grifou-se.

A Impugnante, em suas informações prestadas ao Fisco, informou a forma como ocorre o desgaste de cada um dos produtos, objeto da autuação, que pode ser resumida da seguinte forma:

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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

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

Quanto à arguição de que estaria sendo duplamente penalizada em função de uma única infração, contrariando o princípio do *non bis in idem*, há que se destacar

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

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

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

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

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

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/MG, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, “a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda”.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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**