

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 22.400/17/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000394046-66
Impugnação: 40.010139628-33
Impugnante: Aperam Inox América do Sul S.A.
IE: 687013342.03-52
Proc. S. Passivo: Sacha Calmon Navarro Coêlho/Outro(s)
Origem: DF/Ipatinga

EMENTA

CRÉDITO TRIBUTÁRIO – DECADÊNCIA - NÃO RECONHECIMENTO. Nos termos do art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional, o prazo decadencial aplicável ao lançamento de ofício é de 5 (cinco) anos contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. No caso dos autos não se encontra decaído o direito da Fazenda Pública Estadual de formalizar o crédito tributário.

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

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - MATERIAL DE USO E CONSUMO. Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS provenientes de aquisições de materiais destinados ao uso ou consumo do estabelecimento, os quais não se caracterizam como produtos intermediários, nos termos do art. 66, inciso V do RICMS/02. Infração caracterizada nos termos do art. 70, inciso III da Parte Geral do RICMS/02. Crédito tributário reformulado pela Fiscalização. Corretas as exigências fiscais remanescentes de ICMS, Multa de Revalidação prevista no inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI do citado diploma legal.

Decadência não reconhecida. Decisão unânime.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre o aproveitamento indevido de créditos de ICMS, no período de janeiro de 2010 a dezembro de 2014, provenientes de aquisições de materiais destinados ao uso ou consumo do estabelecimento, os quais não se

caracterizam como produtos intermediários, nos termos do art. 66, inciso V do RICMS/02.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista no inciso XXVI do art. 55 do citado diploma legal, majorada em 100% (cem por cento) em decorrência de reincidências.

Versa, ainda, a autuação, sobre a falta de recolhimento do imposto, no período de janeiro de 2010 a dezembro de 2014, resultante da aplicação do percentual relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, pelas aquisições de mercadorias destinadas a uso e consumo do estabelecimento e oriundas de outra unidade da Federação, nos termos do art. 6º, inciso II e art. 12, § 2º da Lei nº 6.763/75 e art. 42, § 1º do RICMS/02

Exigências de ICMS e Multa de Revalidação prevista no inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75.

Cumprе ressaltar que por uma questão de limitação do Sistema Integrado de Administração da Receita Estadual (SIARE), da Secretaria de Estado de Fazenda, o lançamento foi dividido em dois PTAs complementares distintos, por limitação do número de linhas do sistema.

Dessa forma, neste PTA (nº 01.000394046-66) foi lançado o crédito tributário correspondente às imputações fiscais relativas às operações realizadas no período de janeiro de 2010 a dezembro de 2014, sendo que no PTA nº 01.000398747-51 foi lançado o crédito tributário relativo ao período de janeiro a abril de 2015.

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 845/882 (Anexo II).

Faz juntada aos autos dos seguintes documentos: íntegra de acórdão do CC/MG às fls. 929/936, decisões do TJMG às fls. 938/967, outra decisão do CC/MG às fls. 969/973, documento intitulado “Laudo Materiais Utilizados pela Usina Aperam”, às fls. 975/1.062, documento sobre materiais de laboratório químico às fls. 1.064, perícia judicial relativa a outro processo às fls. 1.066/1.089, documento intitulado “Breves comentários sobre o processo produtivo e produtos autuados” às fls. 1.091/1.109 e cópia de parecer da Assessoria do CC/MG referente a outro processo da Autuada às fls. 1.111/1.124.

Da Reformulação do Crédito Tributário

Acatando parcialmente os argumentos de defesa, a Fiscalização promove a reformulação do lançamento, conforme documentos de fls. 1.134/1.151, excluindo as exigências relacionadas aos seguintes produtos:

- eletrodos para solda NI 188276, 190140, 1356286, 1449842, 1449859 e 1870427;
- papel filtrante NI 750000;
- bico NI 1139724.

A Impugnante, às fls. 1.155/1.185, adita a Impugnação apresentada.

A Fiscalização, em manifestação de fls. 1.187/1.217, refuta as alegações da Defesa.

Do Parecer da Assessoria

A Assessoria do CC/MG, em Parecer de fls. 1.240/1.269, opina, em preliminar, pela rejeição da arguição de nulidade e pelo indeferimento do pedido de prova pericial. Quanto à prejudicial de mérito, pelo não reconhecimento da perda do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário em relação ao período de janeiro a dezembro de 2010. E, no mérito, pela procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário realizada pela Fiscalização às fls. 1.134/1.151.

DECISÃO

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

Das Preliminares

Da Arguição de Nulidade

A Impugnante argui a nulidade do lançamento sob o argumento de que o auto de infração *“padece de graves vícios de motivação, não tendo havido verificação, caso a caso, da aplicabilidade dos bens utilizados processo produtivo siderúrgico”*.

Nesse sentido, além de requerer a nulidade do lançamento e alegar a inversão do ônus probatório imposto pela Fiscalização, a Impugnante exige *“a análise de estudos demonstrativos que descrevem individual e minuciosamente as funções de grande parte dos materiais adquiridos no processo produtivo autuado, além das decisões judiciais que ratificaram a classificação dos materiais empregada pela Impugnante (documentos a serem juntados nos tópicos seguintes), de modo a se declarar a total improcedência do trabalho fiscal”*.

Contudo, não merece prosperar a alegação preliminar de carência de motivação (art. 89, inciso IV do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08), visto que a Fiscalização trouxe aos autos de forma bastante específica, precisa e taxativa a descrição dos fatos que motivaram a emissão do AI, bem como das circunstâncias em que os atos foram praticados.

Com base em documentos e arquivos eletrônicos transmitidos pela Autuada à SEF/MG, a Fiscalização selecionou, dentre todas as entradas de bens e mercadorias da Contribuinte, apenas aquelas que foram consideradas como sendo materiais de uso e consumo do estabelecimento, efetuando o devido estorno dos respectivos créditos além de exigir o tributo sobre a diferença entre a alíquota interna e a interestadual.

Importante registrar que a Fiscalização, objetivando verificar a utilização prática pela Autuada de alguns produtos cujas aquisições ensejaram aproveitamentos

de créditos de ICMS, para ratificar se, de fato, estas mercadorias se enquadravam como produtos intermediários à luz da legislação tributária em vigor, especialmente a Instrução Normativa SLT N° 01/86, pesquisou sobre diversas mercadorias em PTAs antigos, muitos desses julgados pelo CC/MG, sendo outros quitados pela Autuada (o Anexo 6 do Auto de Infração traz folhas digitalizadas desses PTAs contendo informações importantes sobre tais produtos, inclusive laudos periciais, trechos dos Acórdãos, etc.).

A Fiscalização também utilizou informações colhidas durante cinco dias de visitas ao estabelecimento autuado, realizadas em novembro e dezembro de 2014 (os relatórios destas visitas compõem os Anexos 7 e 8 do Auto de Infração), que serviram como motivação do lançamento relativo ao PTA n° 01.000256901-90, cujo mérito foi aprovado pelo E. CC/MG por intermédio das decisões proferidas nos Acórdãos n°s 21.915/16/3ª e 4.588/16/CE.

Promoveu, a Fiscalização, nova visita ao estabelecimento autuado nos dias 16, 17 e 18 de novembro de 2015 para examinar *in loco* como outras mercadorias são utilizadas no dia-dia da empresa (o relatório destas visitas compõe o Anexo 10 do Auto de Infração).

Durante todos os oito dias de visitas, a Fiscalização foi acompanhada pelo Sr. Max Silva Souza, analista de tributos, técnico em metalurgia e procurador regularmente constituído pela Autuada, que assinou, juntamente com o Auditor Fiscal responsável pela auditoria, os relatórios das diligências fiscais.

A propósito, as visitas técnicas acima citadas, realizadas pela Fiscalização à planta da usina, foram de vital importância para aprofundar o conhecimento e para a tomada de decisão sobre quais mercadorias seriam caracterizadas como materiais de uso e consumo do estabelecimento, não passíveis de apropriação dos respectivos créditos pela Autuada, à luz da legislação tributária de regência.

Nestas visitas foram coletados materiais fotográficos bem como informações técnicas.

O material fotográfico produzido, bem como outras ilustrações baixadas da rede mundial de computadores para elucidação de dúvidas e composição do processo, encontra-se distribuído nos anexos que compõem o lançamento.

No lançamento consta a capitulação legal das infringências e das penalidades exigidas, facilitando sobremaneira o entendimento das questões tributárias e fiscais tratadas no Auto de Infração.

Todas essas informações constam discriminadamente nos quatorze anexos que compõem o lançamento (fls. 21/835).

Todos os dados necessários à perfeita identificação dos bens, sua localização, função, classificação contábil, entre outras, encontram-se nos autos do processo administrativo, sendo também verdadeiro afirmar que a Impugnante é conhecedora desses dados com profundidade, mesmo porque foi ela quem os gerou, informou e porque, em última análise, fazem parte do seu negócio empresarial, sendo impossível não os conhecer.

Pelas razões expostas, rejeita-se a arguição de nulidade do auto de infração por falta de motivação do lançamento.

Do Pedido de Produção de Prova Pericial

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. 878 dos autos.

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.

Todavia, o exame pericial no presente caso mostra-se absolutamente desnecessário, na medida em que os quesitos propostos têm respostas no conjunto probatório constante dos autos e na legislação de regência do imposto.

Os argumentos e as informações carreados aos autos pela Fiscalização, bem como pela própria Impugnante em sua defesa, revelam-se suficientes para a elucidação das questões postas.

Vale citar, a propósito, decisão proferida pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais abordando a questão:

SE A MATÉRIA TRATADA NOS AUTOS VERSAR SOBRE QUESTÃO EMINENTEMENTE DE DIREITO, QUANTO AO RECONHECIMENTO OU NÃO DA PERCEPÇÃO DE DIFERENÇA SALARIAL, DECORRENTE DA CONVERSÃO DE URV, DESNECESSÁRIA A REALIZAÇÃO DE PROVA PERICIAL CONTÁBIL, A QUAL PODERÁ SER REALIZADA, ACASO NECESSÁRIO, EM SEDE DE EXECUÇÃO. A PROVA PERICIAL SOMENTE SE APRESENTA NECESSÁRIA QUANDO A INFORMAÇÃO DEPENDER DA OPINIÃO DE ESPECIALISTA NA MATÉRIA QUE ESCAPA DO UNIVERSO DE CONHECIMENTO DO JULGADOR, HIPÓTESE ESSA NÃO CARACTERIZADA NO CASO VERTIDO. ASSIM, INDEFERE-SE O PEDIDO (PROCESSO NÚMERO 1.0024.05.661742-6/001(1), RELATOR: CÉLIO CÉSAR PADUANI, TJMG).

(GRIFOU-SE).

Assim, indefere-se a produção da prova pericial requerida com fundamento no art. 142, § 1º, inciso II, alínea “a” do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

(...)

(Grifou-se).

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre o aproveitamento indevido de créditos de ICMS, no período de janeiro de 2010 a dezembro de 2014, provenientes de aquisições de materiais destinados ao uso ou consumo do estabelecimento, os quais não se caracterizam como produtos intermediários, nos termos do art. 66, inciso V do RICMS/02.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista no inciso XXVI do art. 55 do citado diploma legal, majorada em 100% (cem por cento) em decorrência de reincidências.

Versa, ainda, sobre a falta de recolhimento do imposto, no período de janeiro de 2010 dezembro de 2014, resultante da aplicação do percentual relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual pelas aquisições de mercadorias destinadas a uso e consumo do estabelecimento e oriundas de outra unidade da Federação, nos termos do art. 6º, inciso II e art. 12, § 2º da Lei nº 6.763/75 e art. 42, § 1º do RICMS/02

Exigências de ICMS e Multa de Revalidação prevista no inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75.

O relatório analítico do auto de infração é apresentado às fls. 21/23 dos autos.

O Anexo 4, às fls. 31/124, traz planilha contendo as operações objeto do lançamento, os valores de ICMS e multas exigidos.

No Anexo 5, às fls. 125/144, a Fiscalização apresenta a relação das mercadorias autuadas, ordenadas por NI, com breve detalhamentos e comentários, citação de provas bem como dos motivos pelos quais entende que elas não são consideradas produtos intermediários à luz da Instrução Normativa SLT nº 01/86.

No Anexo 6, às fls. 145/525, a Fiscalização apresenta cópias de laudos periciais, trechos de acórdãos e de outros documentos relativos aos materiais cujos créditos de ICMS já haviam sido estornados pela Fiscalização mediante outros lançamentos.

No Anexo 7, às fls. 526/540, a Fiscalização apresenta o relatório fiscal de visita ao estabelecimento da Autuada, nos dias 10 e 11 de novembro de 2014, com exame de materiais cujos créditos foram estornados (cópia do Anexo 5 do PTA nº 01.000256901-90).

O relatório de visita realizada nos dias 09, 10 e 11 de dezembro de 2014 (Anexo 8 do PTA nº 01.000256901-90) encontra-se inserido no Anexo 8 às fls. 541/569.

O Anexo 9, às fls. 570/624, traz o Termo de Intimação nº 001/2015, lavrado pela Fiscalização, e os documentos apresentados em resposta pela Impugnante.

O Anexo 10, às fls. 625/655, traz o relatório fiscal de visita referente aos materiais (“recém-vistoriados”) examinados *in loco* pela Fiscalização durante diligências realizadas no estabelecimento da Autuada nos dias 16, 17 e 18 de novembro de 2015.

No Anexo 11, às fls. 656/701, a Fiscalização junta cópias de Documentos Auxiliares de Nota Fiscal Eletrônica – DANFES e registros de entradas que comprovam os créditos de ICMS de algumas entradas de mercadorias destinadas a uso ou consumo do estabelecimento da Autuada.

O Anexo 12, fls. 702/801, traz o Termo de Intimação nº 002/2015 e os documentos apresentados pela Impugnante.

No Anexo 13, às fls. 801/827, encontram-se o Termo de Intimação nº 002/2015 e os documentos decorrentes do atendimento pela Impugnante, porém, contendo apenas as operações autuadas.

Por fim, o Anexo 14, fls. 828/835, traz os documentos relacionados às reincidências do Sujeito Passivo.

A Impugnante argui a perda do direito da Fazenda Pública Estadual de constituir o crédito tributário relativamente aos fatos geradores ocorridos no período de janeiro a dezembro de 2010, com fulcro no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, uma vez que a ciência da lavratura do Auto de Infração só ocorreu em 15 de dezembro de 2015.

O § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional disciplina o prazo para homologação do lançamento, ou seja, o prazo para a Fazenda Pública homologar o procedimento efetuado pelo Sujeito Passivo, que consiste em antecipar o pagamento, sem prévio exame da Autoridade Administrativa, sendo que a referida Autoridade, tomando conhecimento deste procedimento efetuado pelo Contribuinte, homologa o pagamento de forma tácita ou expressa.

No entanto, constitui regra geral que ao lançamento de ofício aplica-se a contagem do prazo decadencial fixada no art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional.

Vale dizer que no presente caso não houve pagamento integral do ICMS devido, tendo em vista o aproveitamento indevido de créditos do imposto e a falta de recolhimento do imposto sobre a diferença entre as alíquotas interna e interestadual.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nessa hipótese, em que o recolhimento dos tributos sujeitos a lançamento por homologação ocorre em desconformidade com a legislação aplicável, procede-se ao lançamento de ofício (Código Tributário Nacional, art. 149), para o qual a contagem do prazo decadencial de 5 (cinco) anos, nos termos do art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional, inicia-se no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que esse lançamento (de ofício) poderia ter sido realizado.

Destaca-se que este Conselho de Contribuintes tem decidido, reiteradamente, que a decadência é regida pela norma ínsita no art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional. Cita-se, a título de exemplo, os Acórdãos nºs 4.533/16/CE, 4.540/16/CE, 4.558/16/CE, 4.555/16/CE e 4.581/16/CE.

Da mesma forma, no julgamento de Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial, o Ministro do Superior Tribunal de Justiça, Humberto Martins, deixou consignado o seguinte:

TRIBUTÁRIO. CREDITAMENTO INDEVIDO DE ICMS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DA REGRA PREVISTA NO ART. 173, I, DO CTN. PRECEDENTES. 1. A JURISPRUDÊNCIA DO STJ FIRMOU O ENTENDIMENTO NO SÉNTIDO DE QUE, HAVENDO CREDITAMENTO INDEVIDO DE ICMS, O PRAZO DECADENCIAL PARA QUE O FISCO EFETUE O LANÇAMENTO DE OFÍCIO É REGIDO PELO ART. 173, I, DO CTN, CONTANDO-SE O PRAZO DE CINCO ANOS, A PARTIR DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE À OCORRÊNCIA DO FATO IMPONÍVEL, DONDE SE DESSUME A NÃO OCORRÊNCIA, IN CASU, DA DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO LANÇAR OS REFERIDOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS. 2. "NOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, QUANDO OCORRE O RECOLHIMENTO EM DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL, DEVE A AUTORIDADE FISCAL PROCEDER AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO (CTN, ART. 149), INICIANDO-SE O PRAZO DECADENCIAL DE CINCO ANOS NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO FEITO (ART. 173, I, DO CTN)." (RESP 973189/MG, REL. MIN. CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 04/09/2007, DJ 19/09/2007, P. 262). AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO. (76977 RS 2011/0191109-3, RELATOR: MINISTRO HUMBERTO MARTINS, DATA DE JULGAMENTO: 12/04/2012, T2 - SEGUNDA TURMA).

Assim sendo, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo ao exercício de 2010 somente se expirou em 1º de janeiro de 2016, conforme disposto no inciso I do mencionado art. 173, não ocorrendo a decadência relativamente ao crédito tributário exigido no Auto de Infração inicial, uma vez que a intimação do Auto de Infração em discussão ocorreu em 15 de dezembro de 2015 (fls. 11 dos autos).

Do Mérito Propriamente Dito

Do Aproveitamento Indevido de Créditos do Imposto

Este item cuida do aproveitamento indevido de créditos de ICMS, no período de janeiro de 2010 a dezembro de 2014, provenientes de aquisições de materiais destinados ao uso ou consumo do estabelecimento, os quais não se caracterizam como produtos intermediários, nos termos do art. 66, inciso V do RICMS/02.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista no inciso XXVI do art. 55 do citado diploma legal, majorada em 100% (cem por cento) em decorrência de reincidências.

Cumprido de início registrar que criada em 2011, como resultado do desmembramento do setor inox da ArcelorMittal, a APERAM surgiu como um player global em aços inoxidáveis, especiais elétricos e ligas de níquel com capacidade para produzir 2,5 milhões de toneladas de aços planos inoxidáveis.

A discussão deste item do lançamento gira em torno da classificação dos produtos adquiridos como produtos intermediários ou como materiais de uso ou consumo do estabelecimento.

Inicialmente, cumpre ressaltar que, nos termos do inciso I do § 2º do art. 155 da Constituição da República de 1988, o ICMS será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal, observadas as regras gerais estabelecidas em Lei Complementar.

A Lei Complementar nº 87/96, em seu art. 20, assegurou ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação, na forma estabelecida na legislação tributária.

A Lei estadual nº 6.763/75 e o RICMS/02, dando cumprimento à determinação de não cumulatividade, estabelecem condições e procedimentos a serem observados pelo contribuinte para o adequado registro e aproveitamento do valor do ICMS a título de crédito. Entre eles, há previsão da possibilidade de apropriação de crédito extemporânea, observado, entretanto, o período decadencial, conforme previsto no art. 30 da mencionada Lei e no art. 67 do Regulamento citado.

Entende-se como produto intermediário, aquele que integra o produto final na condição de indispensável à sua composição, conforme dispõe a alínea “b” do inciso V do art. 66 do RICMS/02, observada a Instrução Normativa SLT nº 01/86.

Por extensão, compreende-se também como produto intermediário o que, embora não se integrando ao novo produto, é consumido, imediata e integralmente, no curso do processo produtivo.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Os conceitos de consumo imediato e integral contidos na Instrução Normativa SLT nº 01/86, esclarecem o conceito de produto intermediário para sua perfeita identificação. Nos termos desse diploma normativo:

I - Por consumo imediato entende-se o consumo direto, de produto individualizado, no processo de industrialização; assim, considera-se consumido diretamente no processo de industrialização o produto individualizado, quando sua participação se der num ponto qualquer da linha de produção, mas nunca marginalmente ou em linhas independentes, e na qual o produto tiver o caráter de indiscutível essencialidade na obtenção do novo produto.

II - Por consumo integral entende-se o exaurimento de um produto individualizado na finalidade que lhe é própria, sem implicar, necessariamente, o seu desaparecimento físico total; neste passo, considera-se consumido integralmente no processo de industrialização o produto individualizado que, desde o início de sua utilização na linha de industrialização, vai-se consumindo ou desgastando, contínua, gradativa e progressivamente, até resultar acabado, esgotado, inutilizado, por força do cumprimento de sua finalidade específica no processo industrial, sem comportar recuperação ou restauração de seu todo ou de seus elementos.

Observa-se que o inciso II acima explica o consumo integral como sendo o exaurimento de um produto individualizado na finalidade que lhe é própria, sem implicar, necessariamente, o seu desaparecimento físico total. Acrescenta, ainda, que se considera consumido integralmente, o produto individualizado que, desde o início de sua utilização na linha de industrialização, vai-se consumindo, contínua, gradativa e progressivamente, até resultar acabado, esgotado, inutilizado, por força do cumprimento de sua finalidade específica no processo industrial, sem comportar recuperação ou restauração de seu todo ou de seus elementos.

Ressalte-se que os requisitos de consumo imediato e integral para classificação de um produto como intermediário aplicam-se, inclusive, às partes e peças de máquinas e equipamentos, que deverão observar, ainda, o disposto no inciso V da Instrução Normativa SLT nº 01/86.

Acrescente-se, porém, que tal possibilidade prevalecerá até 31/03/17, posto que o Decreto nº 47.119/16, com efeitos a partir de 1º/04/17, inclui o inciso XVII ao art. 70 do RICMS/02, vedando a apropriação de crédito do imposto relativo a partes e peças de máquina, aparelho ou equipamento, que não se caracterizam como bens do ativo imobilizado, e que atualmente são consideradas produto intermediário à luz do inciso V da Instrução Normativa SLT nº 01/86. Instruções pertinentes na Instrução Normativa SUTRI nº 001/17.

Assim, até 31/03/17, somente serão caracterizadas como produto intermediário as partes e peças que, mais que meros componentes de máquina, aparelho ou equipamento, desenvolvam atuação particularizada, essencial e específica, dentro da

linha de produção, em contato físico com o produto que se industrializa, da qual resulta a 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. Entendimento corroborado pelo exposto na Consulta de Contribuinte nº 014/15.

Reiterando, no Anexo 5, às fls. 125/144, a Fiscalização apresenta a relação das mercadorias autuadas, ordenadas por NI, com breve detalhamento e comentários, citação de provas bem como os motivos pelos quais entende que elas não são consideradas produtos intermediários à luz da Instrução Normativa SLT nº 01/86.

Cita-se, a título de exemplo, os seguintes produtos cujos créditos foram estornados: cal hidratada para tratamento da água, cilindro laminador intermediário, tubo, eletrodo, rebolo, lixa, detergente líquido, óleo mineral, lubrificante, tinta fundição, termopar, cadinho, papel filtrante, base amônia anidra, gás acetileno, sal, óxido de cobre, base hidróxido potássio, hidróxido de sódio, álcool etílico, solvente orgânico, rolo correia, placa desgaste, resina, suporte, correia transportadora, giz marcador, rebolo, disco de corte, pasta diamante, amostra padrão, bico lança, graxa, cinta, sensor, dispersante, inibidor de corrosão, anti-espumante, floculante.

A Impugnante, em sua peça de defesa, faz algumas considerações específicas relativas a setores e produtos que merecem ser destacadas:

Tratamento de água

A Impugnante sustenta que a água está presente em diversos setores do processo industrial siderúrgico como altos fornos, lingotamento contínuo, laminação, aciaria e central térmica, inclusive entrando em contato com o bem sob fabricação.

Afirma que para evitar a contaminação da água, e sua consequente impropriedade para o processo produtivo, é essencial o uso de substâncias destinadas ao seu adequado tratamento como cal hidratada, hipoclorito de sódio, sulfato de alumínio, dispersantes, sequestrantes, polímero floculante, etc.

Nesse sentido, a Impugnante entende que a água tratada é um produto intermediário e, assim sendo, todos os produtos utilizados em seu tratamento também seriam produtos intermediários.

Contudo, ressalta-se que a água não preenche os requisitos previstos na Instrução Normativa SLT nº 01/86 para sua caracterização como produto intermediário.

A Impugnante capta diariamente um enorme volume de água diretamente do Rio Piracicaba e promove seu tratamento na Estação de Tratamento de Água (ETA), utilizando os produtos químicos acima citados.

Após esse tratamento primário a água é distribuída para diversos setores da empresa, onde poderá assumir diversas destinações e utilidades após receber secundariamente outros tratamentos específicos para cumprir suas finalidades.

Essa água servirá, por exemplo, para abastecer os banheiros da usina, ser utilizada no restaurante industrial da empresa, ser usada na central térmica para o abastecimento das caldeiras, ser usada na lavagem de máquinas, veículos e outros

equipamentos, servir para a limpeza das suas instalações físicas, ou ter outras destinações.

Por serem utilizados na Estação de Tratamento de Água (ETA), os produtos tais como a cal hidratada (NI 29405) o sulfato de alumínio (NI 263293), o hipoclorito de cálcio (NI 898791), dentre outros, não estão diretamente relacionados ao processo de industrialização, pois são consumidos em linha marginal ao processo produtivo, sem qualquer relação direta com o produto em elaboração.

A água utilizada para lavar os gases produzidos nos altos fornos não pode ser considerada produto intermediário pelas razões já expostas (não cumpre os requisitos previstos na IN nº 01/86). Por consequência, os produtos químicos que tratam essa água também não são produtos intermediários.

Os gases lavados pela água tratada são utilizados como combustíveis. Esses gases, que agem como combustíveis na usina, são usados diretamente no processo produtivo, ao contrário da água e dos produtos utilizados no seu tratamento.

Do exposto, conclui-se que os produtos utilizados no tratamento da água nada mais são do que simples materiais de uso ou consumo do estabelecimento.

Cilindros intermediários

A Impugnante alega que os cilindros de laminação formam um conjunto que trabalha tencionando, pressionando as placas de aço com o intuito de reduzir a espessura pela utilização da força física, preparando o material para as próximas fases de industrialização.

Dessa forma, sustenta que o cilindro intermediário fica acima do cilindro de trabalho e recebe todos os impactos das carepas que soltam das placas e por isso esses cilindros sofrem as maiores danificações e são substituídos constantemente.

Aduz que os cilindros não são meras partes e peças do equipamento, são produtos industrializados, imprescindíveis e relevantes na produção de aços da empresa, já tendo sido considerados produtos intermediários por decisões do CC/MG.

Por sua vez, a Fiscalização esclarece que os cilindros de laminação nada mais são do que partes dos laminadores. Além dos cilindros, compõem os laminadores os mancais, uma carcaça (chamada de quadro, gaiola ou cadeira) e um motor.

Para que uma parte ou peça de uma máquina, aparelho ou equipamento seja considerada produto intermediário, um pré-requisito fundamental estabelecido pela Instrução Normativa SLT 01/86, conforme o seu Inciso V, é haver o contato físico entre esta parte ou peça com produto que se industrializa.

A Autuada utiliza em seu pátio industrial, conforme o número de cilindros por cadeira, dois tipos de laminadores: “Laminador Quadro” e “Laminador Sendzimir”.

Os laminadores quadruos (esquemas didáticos às fls. 640), como o próprio nome sugere, possuem quatro cilindros de laminação: dois cilindros de encosto (ou de apoio) e dois de trabalho.

Os cilindros de trabalho são os únicos que têm contato físico com o produto, agindo diretamente sobre a peça de aço que está sendo industrializada. São, de fato, produtos intermediários, motivo pelo qual não tiveram créditos relacionados às suas aquisições glosados pela Fiscalização.

Já os cilindros de encosto têm como função apoiar os cilindros de trabalho. Eles são partes e peças do laminador que não têm qualquer contato físico com a placa de aço que está sendo laminada.

Quanto aos laminadores Sendzimir (esquemas didáticos às fls. 636/638), entre os seus cilindros de encosto (A, B, C, D, E, F, G e H) e os seus cilindros de trabalho (S e T), existem cilindros intermediários (I, J, K, L, M, N, O, P, Q e R).

Os cilindros intermediários, tais como os de encosto, não têm contato com a peça de aço que está sendo laminada, não se caracterizando, por conseguinte, como produtos intermediários.

Cumprе ressaltar que a Autuada não apropriou créditos do imposto relativamente às entradas dos cilindros de encosto.

Do exposto, corretas as exigências em relação aos cilindros intermediários.

Amostrador e termopar

Alega a Impugnante que a produção de aço demanda o pleno domínio dos dados físico-químicos do bem sob fabricação, a fim de que se cumpra a finalidade para a qual foi projetado.

Nesse sentido, afirma que na fusão do aço é essencial que se tenha conhecimento acerca da temperatura do material fundido, o que se faz mediante o uso dos equipamentos amostradores e termopares.

Sustenta que esses aparelhos entram em contato com o material fundido em temperaturas superiores a 1.500° C, o que acarreta sua total inutilização.

Não obstante, verifica-se que os amostradores são utilizados para a coleta de amostras do aço líquido enquanto ele é produzido em diversos equipamentos da usina, tais como fornos e lingotadeiras, com o objetivo de análise da composição química.

Trata-se, portanto, de itens de laboratório, com a função exclusiva de colher as amostras a serem analisadas.

Como a função desses produtos é somente a coleta de amostras para análise, eles não desenvolvem atuação particularizada, essencial e específica sobre o gusa ou o aço líquido no processo de industrialização da Impugnante, apesar de ser consumido em contato com o produto.

Dessa forma, esses produtos não podem ser enquadrados como produtos intermediários, e sim como materiais de uso e consumo, cujos créditos são vedados pela legislação vigente.

A conclusão acima é corroborada pela decisão consubstanciada no Acórdão nº 21.074/13/3ª (e também no Acórdão nº 20.316/11/3ª), no qual produtos com a

mesma função (coletas de amostras) foram considerados como materiais de uso e consumo.

No que se refere aos termopares, conforme informação decorrente da visita técnica da Fiscalização, a Autuada utiliza em suas instalações duas categorias: os “termopares imersíveis” e os “termopares não imersíveis”.

Os “termopares imersíveis” normalmente são imersos no aço líquido com auxílio de uma lança, que é ligada a um sensor, que por sua vez faz a aferição da temperatura. São descartados tão logo a temperatura do aço é aferida. A temperatura aferida é mostrada num display próximo aos equipamentos de aciaria e de lingotamento e nos computadores das salas de controle.

Apesar de serem mergulhados no aço líquido, os “termopares imersíveis” não se integram a este aço; quando muito, parte destes termopares são derretidos e se integram à escória da Aciaria, que é descartada, diferentemente da escória de alto forno, que tem valor comercial e é revendida para indústrias cimenteiras (é subproduto da Autuada e matéria-prima das fábricas de cimento).

Não obstante serem utilizados na linha central de produção e, evidentemente, otimizarem a produção e a qualidade, não são essenciais na obtenção do aço, uma vez que este pode ser produzido sem os sensores na medição de altas temperaturas.

Uma vez não satisfazendo a condição constante no inciso I da Instrução Normativa SLT 01/86 para que eles sejam considerados consumidos imediatamente no processo industrial, já que não são essenciais para a produção do aço, não podem ser considerados produtos intermediários.

Já os “termopares não imersíveis” são instrumentos de controle de temperatura de equipamentos tais como os fornos. Diferentemente dos “termopares de imersão”, eles são inseridos nos materiais refratários dos fornos, sem qualquer contato com a mercadoria que está sendo fabricada.

Eles sequer se prestam a medir a temperatura do aço ou do gusa; eles se destinam a aferir a temperatura dos próprios fornos. Obviamente, têm bastante importância na prevenção de acidentes e na manutenção industrial, o que não é o suficiente para serem caracterizados como produtos intermediários.

Os “termopares não imersíveis” não podem ser considerados produtos intermediários uma vez que, além de não se integrarem ao aço que está sendo produzido, também não são consumidos imediata e integralmente dentro da linha de produção. Esta convicção tem como fonte o Inciso III da Instrução Normativa SLT 01/86.

Tal entendimento foi acolhido recentemente por esse Conselho de Contribuintes nas decisões proferidas nos Acórdãos nºs 21.915/16/3ª e 4.588/16, que trazem esse mesmo estabelecimento como sujeito passivo.

Tubos – sopro oxigênio

A Impugnante afirma que os produtos tubo cost ¾ preto rosc din 2440, tubo cost 3/8 preto rosc din 2440 e tubo metal flex 125 mm Demag 74255938 são empregados no alto forno e têm como objetivo a perfuração do furo do gusa, sobretudo nos casos de sua obstrução.

Sustenta, ainda, que hoje esses produtos são utilizados para aumentar o sopro de oxigênio ou acrescentar algum componente para que a temperatura alcance o que pede o padrão.

Sobre os produtos TUBO COST 3/8 PRETO ROSC DIN 2440 e TUBO COST ¾ PRETO ROSC DIN 2440 (NI 54494 e 54486), a Fiscalização informa que foram considerados materiais de uso ou consumo nas decisões proferidas nos Acórdãos nºs 19.471/11/2ª, 3.894/12/CE, 21.915/16/3ª e 4.588/16.

Por esses tubos passava o oxigênio injetado nos altos fornos para romper o furo de gusa caso ocorressem obstruções dos mesmos. Eram instrumentos que preservavam os altos fornos, evitando que os seus funcionamentos fossem interrompidos no caso de entupimentos dos furos de gusa.

Era bastante perigoso usar a broca própria utilizada para fazer o furo para desentupi-la; ou interrompia-se o processo (o que não era interessante, pois, além de tempo, dispndia bastante energia e custos), ou usavam-se os tubos para fazer os desentupimentos necessários.

Já o produto TUBO METAL. FLEX 125 MM DEMAG 74255938 (NI 1118512) foi considerado material de uso ou consumo nas decisões proferidas nos Acórdãos nºs 21.915/16/3ª e 4.588/16 que trazem também a Autuada como sujeito passivo.

Esse material é uma parte do Convertedor MRP-L utilizado para conduzir o oxigênio até a lança. É uma espécie de mangote, bem grosso, que abastece a lança com o oxigênio. Apenas a lança faz contato com o produto que está sendo industrializado, mergulhando no recipiente onde está o gusa, a sucata e as ligas; o tubo metal flex ora analisado não faz este contato.

Do exposto, conclui-se tratar-se de materiais de uso ou consumo do estabelecimento.

Materiais de laboratório

Afirma, a Impugnante, que o laboratório de uma siderúrgica, além de chancelar a qualidade do aço produzido, é setor que participa ativamente do processo produtivo, como etapa essencial e necessária.

Sustenta que após o atingimento do ponto de fusão dos metálicos e demais componentes do aço, colhe-se amostra do material fundido para a verificação da sua composição físico-química, após o que são adicionados os elementos faltantes e ajustada a temperatura ótima para cada tipo de aço a ser produzido.

Contudo, de acordo com a Instrução Normativa nº 01/86, os produtos utilizados em laboratórios são considerados materiais de uso e consumo, uma vez que

empregados em linhas marginais ou independentes da linha central de produção, neste caso, especificamente para efeito de análise quanto à apropriação de créditos relacionados ao conceito de produtos intermediários ou materiais de uso ou consumo do estabelecimento.

Cumpra ressaltar que essa análise relativa a linhas marginais e independentes não se aproveita para análise quanto à caracterização de bens alheios ou não ao processo produtivo.

Essa conclusão já foi decidida em lançamento contra a própria Autuada nos termos das decisões proferidas nos Acórdãos nºs 21.915/16/3ª e 4.588/16.

Rebolos e giz marcador

Sustenta, a Impugnante, que laudo pericial, que junta aos autos, classifica rebolo e giz marcador como produtos intermediários, descrevendo pormenorizadamente as respectivas aplicações no processo produtivo.

No referido laudo, o giz de cera é utilizado na identificação da placa ainda quente do lingotamento contínuo, com a finalidade de determinar, sem arranhá-la, o número da corrida e conseqüentemente sua composição química e sua destinação, com as dimensões finais dos produtos especificados pelos clientes.

Já o rebolo, segundo o laudo, é utilizado para retirada de defeitos superficiais dos cilindros, evitando assim a transferência desses defeitos para a superfície das chapas de inoxidáveis.

A partir das próprias definições dos produtos constantes do laudo trazido pela Impugnante, verifica-se que tanto o giz de cera quanto o rebolo nada mais são que meros materiais de uso e consumo do estabelecimento que não cumprem os requisitos previstos na Instrução Normativa SLT nº 01/86 para serem caracterizados como produtos intermediários.

Um produto é um giz marcador e o outro, o rebolo, que é um material abrasivo aplicado na manutenção de rolos e cilindros de laminadores, caracterizando-se, por conseguinte, como materiais de uso ou consumo do estabelecimento.

Demais itens autuados

Quanto aos demais itens objeto do lançamento, a Impugnante junta documentos, às fls. 974/1.064, intitulados de “laudo”, em que demonstra os seus fundamentos para efeito de manutenção dos créditos de ICMS respectivos.

Cumpra ressaltar que óleos, graxas, lubrificantes e fluidos hidráulicos não são produtos intermediários, uma vez que não integram o novo produto e nem são consumidos imediata e integralmente no curso da industrialização, com caráter de indiscutível essencialidade na obtenção do produto final, não cumprindo, assim, os ditames da Instrução Normativa nº 01/86 e do inciso V do art. 66 do RICMS/02.

Também segue esse entendimento o hidróxido de sódio, cuja função é desmineralizar a água das caldeiras.

Reiterando, também os rebolos e lixas, por servirem apenas para a conservação e manutenção de peças ou maquinário ou serem utilizados em linha

marginal, exaurindo-se com o uso e não em decorrência do contato com o produto em elaboração, por isso não estão contemplados na Instrução Normativa SLT nº 01/86, sendo considerados materiais de uso e consumo.

Os produtos metabissulfito sódio e uréia técnica são materiais utilizados estritamente para o tratamento de gases visando ao controle ambiental, sem qualquer interferência direta na produção propriamente dita.

Quanto a esses produtos tratados pela Impugnante como “demais itens autuados”, importante trazer a análise pontual desenvolvida pela Fiscalização em sede de Manifestação Fiscal:

DOS DEMAIS ITENS AUTUADOS / DA INVERSÃO DO ÔNUS PROBATÓRIO:

Sobre “OS DEMAIS ITENS AUTUADOS”, o Fisco refuta veementemente a alegação da Autuada de que ocorreria uma inversão do ônus probatório.

Todo o lançamento está respaldado por provas fartamente distribuídas no Auto de Infração, tais como respostas feitas pela própria APERAM a intimações elaboradas pela Fiscalização, os relatórios que documentaram **oito** dias de visitas fiscais junto às instalações da Autuada, laudos periciais legalmente constantes em diversos PTA etc.

Em síntese, o Fisco provou todas as suas alegações. O fato de a Impugnante juntar aos autos outros documentos (como o fez, por exemplo, às fls. 974 a 1.064 e 1.090 a 1.109) para se defender não tem o condão de caracterizar uma inversão de ônus probatório; neste caso a APERAM está apenas, legitimamente, exercendo os seus plenos direitos ao contraditório e à ampla defesa.

O Fisco não se furtará de fazer a seguir comentários relativos aos produtos do rol “DOS DEMAIS ITENS AUTUADOS”, citados às fls. 974 a 1.064 e 1.090 a 1.109, ainda não abordados nesta Manifestação Fiscal:

H.1) DO SUPORTE DE APOIO DES.71050220079 IT2 (fls. 562, 563 e 979 a 981) – NI 2037118:

Este material também consta no PTA 01.000256901-90, aprovado recentemente por este Conselho de Contribuintes, conforme já detalhado em outras oportunidades nesta Manifestação Fiscal. O Fisco mantém o seu entendimento de que este material não é um produto intermediário.

Os suportes não se integram às bobinas de aço silicioso que são recozidas no forno onde eles são inseridos (“forno box”). Eles são, como o seu próprio nome sugere, uma mesa de apoio, que suporta a bobina dentro do forno.

Fazendo um paralelo a um forno de um fogão doméstico: os fogões domésticos normalmente possuem apenas um forno, que tem capacidade para duas assadeiras. As assadeiras não são colocadas, obviamente, diretamente uma sobre a outra. O forno possui um suporte para que uma das assadeiras fique na parte superior do forno, enquanto a outra fica na parte de baixo. Assim também funcionam os “Suportes Apoio Des.7105020079 IT2” nos “fornos box”; eles possibilitam que os fornos tenham dois andares.

Sem dúvida alguma, estes suportes são muito úteis (como, aliás, todos os materiais e bens utilizados pela APERAM em seu pátio industrial), já que eles dobram a capacidade dos fornos. Se eles não forem utilizados, cada “forno box” é capaz de recozer, no máximo, três bobinas de aço silicioso ao mesmo tempo, todas na parte inferior do forno. Sendo utilizados três suportes, a capacidade de recozimento sobe para seis bobinas a cada fornada.

Fazendo nova alusão ao funcionamento de um forno de um fogão doméstico, ele é capaz de assar no máximo duas pizzas concomitantemente. Se o usuário quiser assar estas mesmas duas pizzas, uma de cada vez, não haverá problema algum. Fica a seu critério, já que o suporte lhe permite estas duas opções.

Em resumo, os suportes geram economia de energia, diminuem os custos de produção e aumentam a velocidade da linha produtiva. Todavia, a essencialidade destes materiais na obtenção da bobina recozida é extremamente discutível, ferindo o requisito constante no Inciso I da Instrução Normativa SLT 01/1986 para que eles sejam considerados consumidos imediatamente no processo industrial.

H.2) DA MANTA S/REFORÇO 17000X1500X25MM E DA MANTA SNA GRANA 1000 FINISH 1430X500MM (fls. 551, 986 E 987):

O Fisco esclarece que as entradas destes eletrodos não tiveram seus créditos glosados, motivo pelo qual não serão feitos comentários sobre eles.

H.3) DOS ÓLEOS E GRAXAS DIVERSOS (fls. 526 A 540, 1.011 A 1.025 ETC.):

Muitos dos óleos e graxas arrolados no PTA ora contestado também constam no PTA 01.000256901-90, aprovado recentemente por este Conselho de Contribuintes, conforme já detalhado em outras oportunidades nesta Manifestação Fiscal.

Conforme fartamente mostram os autos, todas as **graxas** arroladas neste PTA não mantêm contato direto com o produto em elaboração, nem tampouco foram utilizadas diretamente na industrialização. Elas têm o condão apenas lubrificar diversos equipamentos e máquinas (e suas partes) utilizados tanto dentro quanto fora no processo produtivo. A função destes produtos é tão somente lubrificar o maquinário, evitando o desgaste excessivo e ocasionando o prolongamento da vida útil dos equipamentos.

O consumo destas **graxas** se dá em virtude do uso normal do maquinário em operação (onde elas são utilizadas) ou de qualquer peça que periodicamente deve ser substituída para seu bom desempenho. São, em resumo, materiais de uso e consumo da APERAM, não tendo cabimento a pretensão da Autuada de considerá-las produtos intermediários. Há diversas decisões deste Egrégio Conselho neste sentido, tais como as documentadas nos Acórdãos 4.278/14/CE, 4.142/13/CE, 4.020/13/CE, 4.005/13/CE, 19.563/12/2^a, 17.492/07/2^a, 14.183/00/3^a, entre outras.

Já os **óleos hidráulicos** cujos créditos foram estornados mediante a lavratura do Auto de Infração em estudo (NI 1164235, 199281, 1175157, etc.), também devem ser considerados materiais de uso e consumo, como, aliás, este Conselho de Contribuintes vem decidindo há anos, conforme comprovam os Acórdãos 18.921/08/1^a, 19.768/10/3^a, 3.616/10/CE, 20.461/14/2^a, entre outros.

Ao contrário do que tenta alegar a Impugnante, os óleos hidráulicos não são o combustível responsável por gerar a força motriz das máquinas e equipamentos em que atuam. O óleo hidráulico não é como a gasolina ou o óleo diesel, que geram energia para a máquina funcionar. Ele não gera força motriz, apenas a transmite, multiplicando-a, num processo baseado no princípio da física que diz que os líquidos transmitem integralmente pressões de uma região para outra. Assim, existe a necessidade da existência do combustível principal (normalmente gasolina, óleo diesel ou energia elétrica), no intuito de fornecer energia para a máquina funcionar e propiciar a aplicação de uma força inicial, que será ampliada e transmitida, graças à ação do óleo hidráulico.

Estes óleos, portanto, são itens de manutenção industrial, devendo ser caracterizados como materiais de uso e consumo. Eles não são os responsáveis

principais pelo funcionamento das máquinas e equipamentos em que são usados.

Da mesma forma, também é material de uso e consumo o Óleo Proc Cilindro Metalina E6201 (NI 2064038). Ele é utilizado em uma oficina (portanto, linha marginal) onde são retificados cilindros utilizados em laminadores. Obviamente, os cilindros de trabalho utilizados em laminadores são produtos intermediários; já os insumos utilizados para que eles sejam retificados dentro das oficinas, tais como o citado óleo e os rebolos já abordados nesta Manifestação, não os são.

Por fim, o Fisco esclarece que nem todos os óleos fiscalizados tiveram exigências fiscais a elas relacionadas. Por exemplo: a Fiscalização entendeu como produto intermediário os **óleos de laminação**, como o de NI 2080993, sobre o qual constam comentários feitos pela própria APERAM às fls. 593 e 594.

H.4) DA LIXA 777F REGALITE 570MMX5000MM (fls. 550 e 1.026 A 1.029):

Este material também consta no PTA 01.000256901-90, aprovado recentemente por este Conselho de Contribuintes, conforme já detalhado em outras oportunidades nesta Manifestação Fiscal. O Fisco mantém o seu entendimento de que este material não é um produto intermediário.

Tais como os rebolos estas lixas são materiais abrasivos aplicados na manutenção de rolos de mesa. Não são, portanto, empregados na linha produtiva propriamente dita. São, portanto, claramente, materiais de uso e consumo.

H.5) DO METABISSULFITO SÓDIO FÓRMULA Na_2SO_4 e DA URÉIA TÉCNICA (fls. 551, 569, 1.040 e 1.041):

Estes materiais também constam no PTA 01.000256901-90, aprovado recentemente por este Conselho de Contribuintes, conforme já detalhado em outras oportunidades nesta Manifestação Fiscal. O Fisco mantém o seu entendimento de que estes materiais não são produtos intermediários.

São materiais utilizados estritamente para o tratamento de gases visando ao controle ambiental, sem qualquer interferência direta na produção propriamente dita. Tampouco eles se integram ao aço.

Durante o processo de decapagem química de aços laminados a frio são liberados gases ácidos "*altamente nocivos ao ambiente*", reproduzindo as palavras

utilizadas pela própria APERAM em trecho de seu Laudo Técnico. Prossegue a Autuada reconhecendo que para que estes gases ácidos sejam liberados para a atmosfera, entram em ação os dois produtos ora analisados, tratando-os, diminuindo as suas ações corrosivas.

Independentemente das obrigações legais ou morais de zelo pelo meio ambiente, ambos os produtos não fazem parte do processo produtivo da APERAM, cabendo à própria Autuada arcar integralmente com seus custos, sem, portanto, recuperar os créditos de ICMS em suas aquisições.

São, portanto, materiais de uso e consumo.

H.6) DA CINTA C-2000MM 200 KG SLING LEVTEC (fls. 546 e 1.042 A 1.046):

Este material também consta no PTA 01.000256901-90, aprovado recentemente por este Conselho de Contribuintes, conforme já detalhado em outras oportunidades nesta Manifestação Fiscal. O Fisco mantém o seu entendimento de que este material não é um produto intermediário.

Esta cinta é utilizada para manuseio de produto pronto. Portanto, é utilizado após o encerramento do processo produtivo.

Tal material é acoplado a um guindaste para o transporte das tiras de aço prontas, cortadas de bobinas prontas. As fotos às fls. 546 e 1.045 são nítidas e demonstram como a cinta é utilizada.

Jamais, portanto, esta cinta pode ser considerada produto intermediário.

H.7) DOS PAPÉIS FILTRANTES DIVERSOS (fls. 552 a 554 e 1.051 a 1.056):

Estes materiais também constam no PTA 01.000256901-90, aprovado recentemente por este Conselho de Contribuintes, conforme já detalhado em outras oportunidades nesta Manifestação Fiscal. O Fisco mantém o seu entendimento de que estes materiais não são produtos intermediários.

Os papéis filtrantes de NI 367607 e 367573 (PAPEL FILTRANTE FIL 4230 e PAPEL FILTRANTE INTISFELT FIL 7260 INTECE) servem para filtrar o óleo utilizado nos laminadores (este óleo, indubitavelmente, é um produto intermediário), que tem natureza refrigerante e lubrificante e age diretamente na bobina de aço que está sendo laminada.

Os papéis filtrantes ora estudados simplesmente filtram o óleo refrigerante/lubrificante para que ele seja reaproveitado nos laminadores. Eles não atuam, portanto, diretamente no processo produtivo, mas certamente são importantes para a economia da Usina, uma vez que, sem eles, o óleo de laminação teria que ser trocado com muito mais frequência.

O Fisco, portanto, reitera o seu entendimento de que os papéis filtrantes em análise são materiais de uso e consumo.

Já o PAPEL FILTRANTE FIL 4220 800X4 (NI 367615) e o PAPEL FILTRANTE FIL 4220 FREUDENBERG são utilizados em uma oficina (portanto, linha marginal) onde são retificados cilindros utilizados em laminadores. Novamente, o Fisco manifesta o seu entendimento segundo o qual os cilindros de trabalho utilizados em laminadores são produtos intermediários; já os insumos utilizados para que eles sejam retificados dentro das oficinas não os são.

Por fim, a Fiscalização admite que o papel filtrante de NI 750000 (PAPEL FILTRANTE FIL-4230 40 A 90,00MMX2M), citado pela Impugnante às fls. 1.053 e 1.054 é, de fato, um produto intermediário e foi incluído, equivocadamente, na Autuação. Portanto, foram excluídas do Auto de Infração Original as exigências relativas a tal papel filtrante, conforme atestam as fls. 1.134 e seguintes.

H.8) DO SUPORTE, MADEIRA, PARA BERCO DE ESTOCAGEM DE BOBINAS (fls. 462 A 466, 564 E 1042 A 1046):

Este material também consta no PTA 01.000256901-90, aprovado recentemente por este Conselho de Contribuintes, conforme já detalhado em outras oportunidades nesta Manifestação Fiscal. O Fisco mantém o seu entendimento de que este material não é um produto intermediário. Também foi considerado de uso ou consumo quando dos julgamentos dos PTA 01.000139468-28, 01.000139468-28 e 01.000143299-54.

Este suporte serve para estocar, servir de calço para bobinas prontas. A foto à fl. 1096 demonstra bem como o suporte é utilizado.

Jamais, portanto, este suporte pode ser considerado produto intermediário.

H.9) DOS BICOS DE LANÇA (fls. 486, 489, 544 E 1.101 A 1.103):

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O Fisco se absterá de tecer comentário sobre o bico de NI 1452598 (que é utilizado com o Convertedor parado, sem ele estar produzindo aço, para fazer a manutenção de sua estrutura refratária), pois as informações trazidas pela Autuada às fls. 1.101 e seguintes não se relacionam a este material. O bico de NI 1452598 é abordado pelo Fisco à fl. 544, cujas constatações foram confirmadas pela APERAM à fl. 569.

Sobre o bico de lança de NI 1139724, por coerência aos comentários no tópico "D" desta Manifestação Fiscal, o Fisco refez o seu entendimento, passando a considerá-lo produto intermediário. Por conseguinte, foram excluídas do Auto de Infração Original as exigências relativas a tal bico, conforme atestam as fls.1.134 e seguintes.

Vale informar que somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo, caso do óleo e dos fluidos hidráulicos, cuja entrada ocorrer a partir de 1º de janeiro de 2020, conforme estabelecido no inciso I do art. 33 da Lei Complementar nº 87/96.

No que se refere à possibilidade de apropriação de créditos relacionados à aquisição de materiais de uso/consumo do estabelecimento proporcionalmente às exportações dos produtos correspondentes, verifica-se que tal possibilidade não mais existe após a edição do Decreto nº 45.388/10.

Apesar da redação do inciso VI do art. 66 do RICMS/02, vigente até 13/08/07, comportar a interpretação do cabimento do crédito do imposto relativo à aquisição de material de uso/consumo, na proporção das exportações, a edição do Decreto nº 45.388, de 02/06/10, esclareceu quaisquer dúvidas que pudessem haver acerca do entendimento do qual a Administração Tributária pretendia que fosse dado ao tema.

O art. 2º do referido decreto deixa claro a impossibilidade de apropriação do mencionado crédito ao determinar o estorno do crédito efetivado, a qualquer tempo, pelo contribuinte.

Verifique-se a legislação mencionada:

RICMS de 2002, com redação em vigor até 13/08/07

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

(...)

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

a - incluem-se na embalagem todos os elementos que a componham, a protejam ou lhe assegurem a resistência;

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

VI - às mercadorias adquiridas ou recebidas para integração ou consumo em processo de produção de produtos industrializados, inclusive os semielaborados, destinados à exportação para o exterior; (Efeitos de 15/12/02 a 13/08/07)

VII - aos insumos relativos ao transporte, adquiridos para emprego exclusivo em veículos próprios utilizados no transporte dos produtos a que se refere o inciso anterior, desde que efetuado diretamente pelo proprietário dos produtos; (Efeitos de 15/12/02 a 13/08/07).

Por sua vez, estabelece o Decreto nº 45.388/10, já mencionado:

Art. 1º Este Decreto dispõe sobre o estorno de crédito de ICMS na entrada de bem de uso ou consumo aplicado no processo produtivo de produto industrializado, inclusive semielaborado, destinado à exportação e de insumo empregado no transporte em veículo próprio de produtos destinados a exportação, bem como sobre o pagamento do crédito tributário decorrente do estorno, com dispensa ou redução de multas e juros.

Art. 2º O sujeito passivo que tenha apropriado, a qualquer tempo, a título de crédito, em sua escrita fiscal, o valor do ICMS relativo à entrada de bem de uso ou consumo aplicado no processo produtivo de produto industrializado, inclusive semielaborado, destinado à exportação deverá promover o respectivo estorno e regularizar sua conta gráfica de ICMS. (Grifou-se).

Cabe mencionar, ainda, a redação do inciso III do art. 70 do RICMS/02, vigente no período de 01/01/07 a 13/08/07, dispositivo este que trata da vedação de crédito, o qual era mais que explícito ao prever vedação de créditos relacionados a materiais para uso/consumo do estabelecimento:

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

(...)

III - se tratar de entrada, até 31 de dezembro de 2010, de bens destinados a uso ou a consumo do estabelecimento, excetuadas as hipóteses previstas nos incisos VI e VII do caput do artigo 66 deste Regulamento; (Efeitos de 1º/01/07 a

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

13/08/07 - Redação dada pelo Dec. n° 44.596, de 13/08/07).

Ressalta-se que a Superintendência de Tributação (SUTRI), um dos órgãos responsáveis pela interpretação da legislação tributária no âmbito da Secretaria de Estado de Fazenda, sustentava nas consultas respondidas a distinção entre os créditos referentes à matéria-prima e produto intermediário daqueles relativos às mercadorias adquiridas para integração ou consumo em processo de produção de produtos industrializados destinados ao exterior. Confira-se, entre outras:

Consulta de Contribuinte n° 89/04

CRÉDITO DE ICMS - ETIQUETA - EMBALAGEM - EXPORTAÇÃO - 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 às mercadorias adquiridas ou recebidas para integração ou consumo na produção de produtos industrializados, inclusive os semi-elaborados, destinados à exportação para o exterior (artigo 66, inciso VI, Parte Geral, RICMS/02).

Consulta de Contribuinte n° 03/07

CRÉDITO DE ICMS - SAÍDAS PARA EXPORTAÇÃO - A aquisição ou recebimento de mercadoria para integração ou consumo em processo de industrialização de produtos destinados à exportação ensejará direito ao crédito do imposto na proporção das saídas para o exterior, conforme disposto no inciso VI do art. 66 do RICMS/02.

CONSULTA INEFICAZ - Será declarada ineficaz a consulta que versar sobre disposição claramente expressa na legislação tributária, nos termos do inciso I, art. 22 da CLTA/MG.

Conforme se verifica, para as empresas industriais exportadoras, permitia-se, até 13/08/07, a apropriação de créditos inerentes aos produtos de uso ou consumo utilizados no processo industrial, antecipando-se a vigência do dispositivo geral que abriga o material de uso/consumo.

Posteriormente, com a edição do Decreto n° 44.596, de 13/08/07, que revogou as disposições dos incisos VI e VII do art. 66 e deu nova redação ao inciso III do art. 70, todos do RICMS/02, a SUTRI reformulou as Consultas de Contribuintes acima citadas, para dar novo entendimento à matéria, ou seja, a de que não era permitida a apropriação de créditos referentes aos materiais de uso e consumo utilizados no processo industrial de produtos destinados à exportação.

Feitas essas considerações, deve-se destacar que a norma do Decreto n° 45.388, de 02 de junho de 2010, supratranscrita, tem a mesma hierarquia do RICMS/02, embora não tenha modificado, revogado, reprimado ou retroagido a vigência das normas sobre a matéria nele tratada.

Dessa forma, em face da impossibilidade deste órgão de negar aplicação a ato normativo, em observância ao art. 110, inciso I do RPTA, não há como permitir a apropriação, a qualquer tempo efetivada, de crédito de ICMS relativo à aquisição de material de uso e consumo, ainda que na proporção das exportações realizadas.

Caso houvesse correspondência entre os créditos apropriados relativos a materiais de uso e consumo do estabelecimento e exportação de produtos correspondentes para o exterior caberia, quando muito, a aplicação do parágrafo único do art. 100 do CTN para exclusão de juros e multas para os créditos apropriados até 13/08/07, considerando-se a proporcionalidade das exportações ocorridas, passando a incidir integralmente a partir de 14/08/07.

Como o caso em tela cuida de estorno de créditos do imposto apropriados indevidamente no período de janeiro de 2010 a dezembro de 2014, não se aplica o entendimento de exclusão de juros e multas.

Do exposto, corretas as exigências relativas à apropriação indevida de créditos de ICMS.

Da Exigência do ICMS Decorrente da Diferença entre as Alíquotas Interna e Interestadual

Cuida este item, da falta de recolhimento do imposto, no período de janeiro de 2010 a dezembro de 2014, resultante da aplicação do percentual relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual pelas aquisições de mercadorias destinadas a uso e consumo do estabelecimento e oriundas de outra unidade da Federação, nos termos do art. 6º, inciso II e art. 12, § 2º da Lei nº 6.763/75 e art. 42, § 1º do RICMS/02

Exigências de ICMS e Multa de Revalidação prevista no inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75.

Esta imputação fiscal encontra-se intimamente relacionada à imputação de apropriação indevida de créditos do imposto, ou seja, caracterizando-se o aproveitamento indevido, tendo em vista a caracterização da mercadoria como material de uso ou consumo do estabelecimento, e constatando-se que a aquisição dessa mercadoria origina-se de contribuinte estabelecido em outra Unidade da Federação, estará caracterizada a obrigação de recolher o tributo sobre a diferença entre as alíquotas interna e interestadual.

Dessa forma, o mérito deste item encontra-se apreciado no item antecedente.

A entrada, em estabelecimento de contribuinte neste Estado, em decorrência de operação interestadual, de mercadoria destinada a uso, consumo ou ativo imobilizado e que não esteja vinculada à operação ou prestação subsequente, está sujeita à incidência do percentual relativo à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual, nos termos do disposto no § 1º do art. 42 do RICMS/02.

Essa obrigação resulta de expressa previsão constitucional (inciso VIII do § 2º do art. 155), tendo por escopo propiciar a repartição de receita entre as unidades da Federação de origem e de destino do produto, e impõe-se quando a mercadoria,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

destinada, em operação interestadual, a contribuinte do ICMS, não estiver vinculada a posterior operação tributada pelo imposto.

Encontra-se disciplinada no art. 5º, § 1º, item 6, c/c art. 6º, inciso II e art. 12, § 2º, todos da Lei n.º 6.763/75, a seguir transcritos, vigentes à época da ocorrência dos fatos geradores:

Art. 5º - (...)

§ 1º - o imposto incide sobre:

(...)

6) a entrada, em estabelecimento de contribuinte, de mercadoria oriunda de outra Unidade da Federação, destinada ao uso, consumo ou ativo permanente;

(...)

Art. 6º - ocorre o fato gerador do imposto:

(...)

II - na entrada no estabelecimento de contribuinte de mercadoria oriunda de outra Unidade da Federação, destinada a uso, consumo ou ativo permanente;".

Art. 12 - (...)

§ 2º na hipótese de operação ou prestação interestadual que tenha destinado mercadoria ou serviço a contribuinte domiciliado neste Estado, na condição de consumidor ou usuário final, fica este obrigado a recolher o imposto resultante da aplicação da diferença entre a alíquota interna e a interestadual que houve incidido sobre aquela operação ou prestação.

Efeitos de 1º/07/2007 a 31/12/2015 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 14, II, ambos do Dec. nº 44.650, de 07/11/2007:

"§ 1º Fica o contribuinte mineiro, inclusive a microempresa e a empresa de pequeno porte, obrigado a recolher o imposto resultante da aplicação do percentual relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, observado o disposto no inciso XII do caput do art. 43 e no art. 84 deste Regulamento, na hipótese de:"

Efeitos de 15/12/2002 a 31/12/2015 - Redação original: "I - entrada, em estabelecimento de contribuinte no Estado, em decorrência de operação interestadual, de mercadoria destinada a uso, consumo ou ativo permanente e de utilização do respectivo serviço de transporte; II - utilização, por contribuinte deste Estado, de serviço de transporte ou de serviço oneroso de comunicação cuja prestação, em ambos os casos, tenha-se iniciado em outra unidade da Federação e

não esteja vinculada a operação ou prestação subsequentes.”

Assim, caracterizando-se os produtos como materiais de uso/consumo do estabelecimento e sendo oriundos de operações interestaduais, corretas as exigências de ICMS e da Multa de Revalidação capitulada no inciso II do art. 56 da Lei n.º 6.763/75.

Das Alegações Finais

A Impugnante sustenta ausência de lastro legal para exigência da Multa de Revalidação no percentual de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do imposto, nos termos do art. 56, inciso II da Lei n.º 6.763/75.

Afirma que o citado dispositivo em nada se relaciona ao caso concreto.

Aduz que a Fiscalização somente poderá exigir multa nos termos do art. 53, inciso IV da Lei n.º 6.763/75, ou seja, em decorrência de apropriação indevida de créditos do imposto, por ser essa a acusação fiscal imputada pela Fiscalização no lançamento.

Dessa forma, entende que não caberia a exigência da citada multa de revalidação, visto que não existe imputação fiscal e nem capitulação legal específica.

Não obstante a argumentação da Impugnante, observa-se, com fulcro no art. 113 do CTN, que a multa de revalidação decorre do descumprimento da obrigação principal de pagar o imposto (em decorrência da apropriação indevida de créditos do imposto), sendo que a multa isolada decorre do descumprimento de uma obrigação acessória, qual seja, a de apropriação de créditos do imposto em desacordo com a legislação de regência.

Nesse sentido, a exigência da Multa de Revalidação tem respaldo no art. 53, inciso III da Lei n.º 6.763/75 (com base no valor do imposto não recolhido tempestivamente no todo ou em parte); por outro lado, a Multa Isolada tem respaldo no art. 53, inciso IV do mesmo diploma legal (com base no valor do crédito de imposto indevidamente apropriado).

Portanto, não há qualquer equívoco da Fiscalização nas exigências das multas sob esse enfoque apontado pela Impugnante.

Por outro lado, não há que se falar em violação ao princípio do não confisco em se tratando de multa que está prevista na legislação estadual, efetivada nos exatos termos determinados pela Lei n.º 6.763/75, à qual se encontra o Conselho de Contribuintes adstrito em seu julgamento, a teor do art. 110 do RPTA, que assim determina:

Art. 110. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - 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

Eventual efeito confiscatório da multa de revalidação foi rejeitado pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais na Apelação Cível nº 1.0148.05.030517-3/002, cuja ementa se transcreve:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - MULTA DE REVALIDAÇÃO - TAXA SELIC. 1- A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM PREVISÃO LEGAL E NÃO SE SUJEITA À VEDAÇÃO CONSTITUCIONAL DE INSTITUIÇÃO DE TRIBUTO COM NATUREZA DE CONFISCO, DADO O SEU CARÁTER DE PENALIDADE, COM FUNÇÃO REPRESSIVA, PELO NÃO PAGAMENTO DO TRIBUTO NO MOMENTO DEVIDO, E PREVENTIVA, PARA DESESTIMULAR O COMPORTAMENTO DO CONTRIBUINTE DE NÃO PAGAR ESPONTANEAMENTE O TRIBUTO. 2- A TAXA SELIC PODE SER UTILIZADA COMO ÍNDICE DE ATUALIZAÇÃO DOS CRÉDITOS E DÉBITOS TRIBUTÁRIOS DO ESTADO DE MINAS GERAIS, PAGOS COM ATRASO, EIS QUE PERMITIDA PELA LEI ESTADUAL Nº 63/1975, COM A REDAÇÃO ALTERADA PELA LEI ESTADUAL Nº 10.562/1991, QUE DETERMINA A ADOÇÃO DOS MESMOS CRITÉRIOS ADOTADOS NA CORREÇÃO DOS DÉBITOS FISCAIS FEDERAIS, DEVENDO INCIDIR A PARTIR DE 1º/01/1996, EM RAZÃO DO ADVENTO DA LEI FEDERAL Nº 9.250/1995.

Sobre o tema vale, ainda, conferir o seguinte julgado do TJMG:

EMENTA: EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO E DO PTA. INOCORRÊNCIA. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. COMÉRCIO DE LÂMPADAS. INSTITUIÇÃO PELO PROTOCOLO 18/98. ISENÇÃO DE RECOLHIMENTO NO PERÍODO DE CRISE DE ENERGIA. **MULTA DE REVALIDAÇÃO. 100%. CARÁTER NÃO CONFISCATÓRIO.** I - NÃO HÁ QUE SE FALAR EM IRREGULARIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO, SE ESTE REVELA A VIOLAÇÃO COMETIDA PELO AUTUADO E A PENALIDADE CORRESPONDENTE, HABILITANDO E OPORTUNIZANDO DEFESA PLENA. - PRELIMINAR REJEITADA. II - INOCORRE CERCEAMENTO DE DEFESA SE O IMPUGNANTE, MESMO APÓS APRESENTAÇÃO DA DEFESA ADMINISTRATIVA, É REGULARMENTE NOTIFICADO SOBRE A OCORRÊNCIA DE RETIFICAÇÃO DO AUTO DE INFRAÇÃO IMPUGNADO. - PRELIMINAR REJEITADA. (...)

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0024.06.002479-1/001 - COMARCA DE BELO HORIZONTE - APELANTE(S): ORIENTRADE BRASIL COM PRODUTOS ELETRONICOS GERAL LTDA - APELADO(A)(S): ESTADO MINAS GERAIS - RELATOR: EXMO. SR. DES. FERNANDO BOTELHO.

(GRIFOU-SE).

Portanto, de todo o acima exposto, verifica-se que restaram plenamente caracterizadas as infringências à legislação tributária, sendo, por conseguinte, legítimas as exigências constantes do Auto de Infração em comento, ressalvadas as exclusões realizadas pela Fiscalização.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. Ainda, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. Quanto à prejudicial de mérito, à unanimidade, em não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 1.134/1.151, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Vencidas, em parte, as Conselheiras Cinara Lucchesi Vasconcelos Campos que além da decisão majoritária, excluía as exigências relativas ao amostrador, ao termopar e ao giz marcador e Luciana Mundim de Mattos Paixão (Revisora) que excluía, também, os produtos utilizados no tratamento da água que será utilizada no processo produtivo, rebolo e os tubos sopro de oxigênio empregados no alto forno. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Valter de Souza Lobato e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Eder Sousa. Participou do julgamento, além do signatário e das Conselheiras vencidas, o Conselheiro Luiz Geraldo de Oliveira.

Sala das Sessões, 12 de abril de 2017.

**Eduardo de Souza Assis
Presidente / Relator**

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	22.400/17/3 ^a	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000394046-66	
Impugnação:	40.010139628-33	
Impugnante:	Aperam Inox América do Sul S.A. IE: 687013342.03-52	
Proc. S. Passivo:	Sacha Calmon Navarro Coêlho/Outro(s)	
Origem:	DF/Ipatinga	

Voto proferido pela Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

A autuação versa sobre as seguintes imputações fiscais relativas ao período de janeiro de 2010 a dezembro de 2014:

1) aproveitamento de créditos de ICMS provenientes de aquisições de materiais destinados ao uso ou consumo do estabelecimento, os quais não se caracterizariam, no entendimento do Fisco, como produtos intermediários, nos termos do art. 66, inciso V do RICMS.

Exigências de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada previstas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI. A penalidade isolada foi majorada em 100% (cem por cento) em decorrência da constatação de reincidências.

2) falta de recolhimento do imposto, no período de janeiro a abril de 2015, resultante da aplicação do percentual relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual pelas aquisições de mercadorias destinadas a uso e consumo do estabelecimento e oriundas de outra unidade da Federação, nos termos do art. 6º, inciso II e art. 12, § 2º da Lei n.º 6.763/75 e art. 42, §1º do RICMS/02

Exigências de ICMS e Multa de Revalidação prevista no inciso II do art. 56 da Lei n.º 6.763/75.

Cumprе ressaltar que por uma questão de limitação do Sistema Integrado de Administração da Receita Estadual (SIARE) da Secretaria de Estado de Fazenda, o lançamento foi dividido em dois PTAs complementares distintos.

Dessa forma, neste PTA (n.º 01.000394046-66) foi lançado o crédito tributário correspondente às imputações fiscais relativas às operações realizadas no período de janeiro de 2010 a dezembro de 2014, sendo que no PTA n.º 01.000398747-51 foi lançado o crédito tributário relativo ao período de janeiro a abril de 2015.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ao contrário da decisão majoritária, penso que os créditos relativos aos produtos amostrador, termopar, giz marcador, rebolo e os tubos sopro de oxigênio empregados no alto forno, bem como aqueles utilizados no tratamento da água que é empregada no processo produtivo da Impugnante devem ser integralmente mantidos por tratarem-se de produtos intermediários e, nesta condição, não há que se falar também em exigência de diferencial de alíquotas nas hipóteses de sua aquisição ter se dado em operação interestadual.

O aproveitamento de créditos do ICMS estabelecido no art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “c” da Constituição Federal, encontra-se disciplinado, como regra geral, no art. 20 da Lei Complementar n.º 87/96 que assim determina:

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

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

§ 2º Salvo prova em contrário, presumem-se alheios à atividade do estabelecimento os veículos de transporte pessoal.

§ 3º É vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita:

I - para integração ou consumo em processo de industrialização ou produção rural, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto se tratar-se de saída para o exterior;

II - para comercialização ou prestação de serviço, quando a saída ou a prestação subsequente não forem tributadas ou estiverem isentas do imposto, exceto as destinadas ao exterior.

§ 4º Deliberação dos Estados, na forma do art. 28, poderá dispor que não se aplique, no todo ou em parte, a vedação prevista no parágrafo anterior.

§ 5º Para efeito do disposto no caput deste artigo, relativamente aos créditos decorrentes de entrada de mercadorias no estabelecimento destinadas ao ativo permanente, deverá ser observado:

.....

§ 6º Operações tributadas, posteriores a saídas de que trata o § 3º, dão ao estabelecimento que as praticar direito a creditar-se do imposto cobrado nas operações anteriores às isentas ou não tributadas sempre que a saída isenta ou não tributada seja relativa a:

I - produtos agropecuários;

II - quando autorizado em lei estadual, outras mercadorias.

Assim, como pode ser visto na legislação complementar acima transcrita, a única vedação textual trazida pela norma é quanto aos veículos de transporte pessoal até mesmo porque a Lei Complementar n.º 87/96, assim como a própria Constituição Federal, permite o aproveitamento do crédito do material denominado de uso e consumo, mas determina prazo para que tal direito seja exercido.

Na esteira da Lei Complementar n.º 87/96, o Estado de Minas Gerais disciplinou o aproveitamento de créditos de ICMS estabelecendo, no art. 31 da Lei n.º 6.763/75, as hipóteses em que não será aproveitado o crédito, a saber:

Art. 31. Não implicará crédito para compensação com o imposto devido nas operações ou nas prestações subseqüentes:

I - a operação ou a prestação beneficiada por isenção ou não-incidência do imposto, salvo previsão em contrário da legislação tributária;

II - o imposto relativo à operação ou à prestação, quando a operação ou a prestação subseqüente, com a mesma mercadoria ou com outra dela resultante, inclusive a utilizada na produção, na geração ou na extração, estiverem beneficiadas por isenção ou não-incidência, exceto, observado o disposto no § 3º do artigo 32, quando destinada a exportação para o exterior;

III - o imposto relativo à entrada de bem ou ao recebimento de serviço alheios à atividade do estabelecimento;

IV - em se tratando de recebimento em operação interestadual de mercadoria em que tenha sido empregado componente importado do exterior e não tenha sido informado no documento fiscal o respectivo percentual de Conteúdo de Importação, o valor que exceder à aplicação da alíquota interestadual estabelecida para operação com mercadoria importada do exterior.

§ 1º Salvo determinação em contrário da legislação tributária, quando a operação ou a prestação subseqüente estiver beneficiada com redução da base de cálculo, o crédito será proporcional à base de cálculo adotada.

§ 2º Salvo prova em contrário, presumem-se alheio à atividade do estabelecimento o veículo de transporte pessoal.

§ 3º Em cada período de apuração do imposto, não será admitido o abatimento de que trata a alínea "a" do item 4 do § 5º do art. 29, na proporção das operações e prestações isentas, não tributadas ou com base de cálculo reduzida em relação ao total das operações e prestações, conforme dispuser o regulamento.

Como pode ser visto das normas transcritas, a Lei n.º 6.763/75 também não tratou diretamente da conceituação dos materiais alheios à atividade do estabelecimento para fins de aproveitamento de crédito.

Já o Regulamento do ICMS cuida da questão do aproveitamento de créditos do ICMS, dentre outros, no art. 66, que assim determinava à época da ocorrência dos fatos geradores constantes dos presentes autos:

CAPÍTULO II
Do Crédito do Imposto

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:

I - ao serviço de transporte ou de comunicação prestado ao tomador, observado o disposto no § 2º deste artigo;

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

III - à entrada de energia elétrica usada ou consumida no estabelecimento, observado o disposto no § 4º deste artigo;

IV - às mercadorias, inclusive material de embalagem, adquiridas ou recebidas no período para comercialização;

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

a) incluem-se na embalagem todos os elementos que a componham, a protejam ou lhe assegurem a resistência;

b) são compreendidos entre as matérias-primas e os produtos intermediários aqueles que sejam

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

consumidos ou integrem o produto final na condição de elemento indispensável à sua composição;

.....
VIII - a combustível, lubrificante, pneus, câmaras-de-ar de reposição ou de material de limpeza, adquiridos por prestadora de serviços de transporte e estritamente necessários à prestação do serviço, limitado ao mesmo percentual correspondente, no faturamento da empresa, ao valor das prestações alcançadas pelo imposto e restrito às mercadorias empregadas ou utilizadas exclusivamente em veículos próprios;

IX - a defensivo agrícola, adquirido por produtor rural, para uso na agricultura;

X - à entrada de bem destinado a uso ou consumo do estabelecimento, ocorrida a partir de 1º de janeiro de 2020.

..... (grifos não constam do original)

Portanto, o Regulamento do ICMS já define mais estreitamente qual é o produto intermediário que enseja direito a crédito do ICMS explicitando que é aquele adquirido para emprego diretamente no processo de produção, extração, industrialização.

É exatamente neste conceito que se inserem os produtos amostrador, termopar, giz marcador, rebolo e os tubos sopro de oxigênio empregados no alto forno, bem como aqueles utilizados no tratamento da água que é empregada no processo produtivo da Impugnante, cujo crédito foi objeto de estorno neste processo.

O crédito relativo aos produtos empregados no tratamento da água utilizada no processo de produção é possível, mesmo em se considerando a Instrução Normativa SLT n.º 01/86, segundo a qual, produto intermediário é aquele que, empregado diretamente no processo de industrialização, integra-se ao novo produto ou aquele que, embora não se integrando ao novo produto, é consumido imediata e integralmente no curso da industrialização.

A citada 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.

Os produtos empregados no tratamento de água são adicionados no sistema de tratamento de água para possibilitar efetivamente a limpeza da água e, exatamente, para que esta possa ser utilizada no processo produtivo garantindo que a qualidade do produto final da Impugnante.

Pela própria natureza tais produtos empregados no tratamento da água utilizada no processo de produção, percebe-se, nitidamente que eles se enquadram nessa definição.

Assim, os produtos utilizados no tratamento da água utilizada no processo de produção se amoldam à conceituação de produto intermediário, em face da função exercida no processo produtivo, devendo ser excluídas as exigências fiscais a ele relativas.

Entretanto, os produtos utilizados no sistema de tratamento da água que irá recircular no processo produtivo da Impugnante, ou seja, diretamente na linha principal de produção são essenciais ao processo produtivo de fabricação do aço e são consumidos imediata e integralmente durante tal processo.

Os materiais adquiridos para emprego no tratamento de água evitam a contaminação da água e permitem sua consequente utilização no processo produtivo siderúrgico.

Importante acrescentar que, se a água não recebesse o tratamento ficaria imprópria para reutilização. Tal dado é de crucial importância, pois demonstra que apenas a água tratada pelos produtos cujo crédito deve ser concedido é utilizada diretamente na produção, sendo que tais produtos são, assim, diretamente utilizados na produção.

Desta forma, a utilização de tais produtos no caso dos autos não equivale simplesmente a um produto utilizado no tratamento de água que é devolvida ao meio ambiente. Sua função é possibilitar a reutilização da água, restando caracterizada a utilização na linha central do processo produtivo e sua inserção no processo produtivo.

O processo produtivo em tela apenas encerra-se com a saída da mercadoria do estabelecimento industrial. Não seria possível admitir-se outro conceito para o processo produtivo, ainda no caso do imposto estadual, visto que é exatamente a operação de circulação de mercadoria que se constitui em fato gerador do ICMS.

Já os produtos denominados termopar caracterizam-se, segundo as provas dos autos, como materiais utilizados para medir a temperatura do aço contido no forno elétrico a arco, no convertedor AOD-L e durante o lingotamento no LC1 e no LC2 (neste caso, do aço contido na panela oriunda da aciaria).

O termopar é imerso no aço líquido com auxílio de uma lança, que é ligada a um sensor, que por sua vez faz a aferição da temperatura. É descartado tão logo a temperatura do aço é aferida.

O produto denominado Termopar o também é utilizado para medir a temperatura do aço líquido contido no *tundish*, durante o processo de lingotamento contínuo.

O termopar é imerso no aço líquido com auxílio de uma lança, que é ligada a um sensor, que por sua vez faz a aferição da temperatura. É descartado tão logo a temperatura do aço é aferida.

Na mesma linha, verifica-se que os amostradores são utilizados para a coleta de amostras do aço líquido enquanto ele é produzido em diversos equipamentos da Usina, tais como fornos e lingotadeiras. Assim, claro está seu contato direto com o aço em produção e a necessidade de sua utilização para prosseguimento do processo produtivo.

Trata-se de item com a função definida e exclusiva de colher as amostras.

Como a função desses produtos é a coleta de amostras, ele desenvolve atuação particularizada, essencial e específica sobre o gusa ou o aço líquido no processo de industrialização da Impugnante, sendo consumido integralmente em contato direto com o produto final.

Dessa forma, esses produtos são produtos intermediários na forma da legislação federal e estadual que rege a matéria, e não podem ser classificados como materiais de uso e consumo como quer o Fisco.

Não é possível considerar que um produto, cuja função é vital para a produção do aço, utilizado diretamente para medição da temperatura do aço, mercadoria a ser comercializada pela Impugnante, não esteja diretamente ligado à linha central de produção.

Os “Termopares” e os “Amostradores” desenvolvem, portanto, atuação particularizada, essencial e específica, sobre o aço, no processo de industrialização e mantêm contato direto com o produto final da Impugnante.

No que tange ao produto “giz marcador”, trata-se de material essencial na programação e controle da produção nos setores de lingotamento contínuo, com adequação aos parâmetros solicitados pelos clientes.

Tal produto também tem contato direto com o aço em uma temperatura de 700° (setecentos graus centígrados), o seu consumo é imediato e integral, não comportando recuperação.

Em relação ao produto “rebolo”, este é utilizado na retirada de defeitos superficiais dos cilindros, evitando a transferência desses defeitos para as chapas de aço inoxidável. O material é consumido de forma imediata e integral, tendo curta vida útil e não comportando recuperação.

Por fim, relativamente aos “tubos” (sopro oxigênio), estes são produtos empregados no alto forno e apresentam como principal objetivo a perfuração do furo de gusa, sobretudo nos casos de sua obstrução. Esta informação é corroborada pelo esclarecimento trazido aos autos pela Impugnante a qual afirma que os produtos tubo cost ¾ preto rosc din 2440, tubo cost 3/8 preto rosc din 2440 e tubo metal flex 125 mm Demag 74255938 são empregados no alto forno e têm como objetivo a perfuração do furo do gusa, sobretudo nos casos de sua obstrução.

A Defendente sustenta, ainda, que hoje esses produtos são utilizados para aumentar o sopro de oxigênio ou acrescentar algum componente para que a temperatura alcance o que pede o padrão.

Por esses tubos passava o oxigênio injetado nos altos fornos para romper o furo de gusa caso ocorressem obstruções dos mesmos. Eram instrumentos que preservavam os altos fornos, evitando que os seus funcionamentos fossem interrompidos no caso de entupimentos dos furos de gusa.

Era bastante perigoso usar a broca própria utilizada para fazer o furo para desentupi-la; ou interrompia-se o processo (o que não era interessante, pois, além de tempo, dispndia bastante energia e custos), ou usavam-se os tubos para fazer os desentupimentos necessários.

Já o produto TUBO METAL. FLEX 125 MM DEMAG 74255938 (NI 1118512) é uma parte do Convertedor MRP-L utilizado para conduzir o oxigênio até a lança. É uma espécie de mangote, bem grosso, que abastece a lança com o oxigênio. Portanto, faz contato com o produto que está sendo industrializado, mergulhando no recipiente onde está o gusa, a sucata e as ligas.

Estes tubos, à época da autuação, possuíam função essencial quando do vazamento dos altos forno, mantendo contato direto com o produto em elaboração líquido, se desgastando totalmente no processo de fabricação do aço e, portanto, preenchem os requisitos estabelecidos para a sua classificação enquanto produtos intermediários, de modo que o óbice ao creditamento nas operações de aquisição deve ser afastados.

Assim, tem-se o perfeito enquadramento dos produtos retro citados no item V da Instrução Normativa SLT n.º 01/86, na forma da redação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores, qual seja, 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*, razão pela qual assevera-se correto o aproveitamento do crédito e indevido o recolhimento do ICMS/diferencial de alíquotas, nas entradas interestaduais destes produtos.

Pelo exposto, julgo parcialmente procedente o lançamento para, além da reformulação procedida pelo Fisco excluir, também, as exigências relativas a: 1) amostrador; 2) termopar; 3) giz marcador; 4) rebolo; 5) tubos sopro de oxigênio empregados no alto forno; 6) produtos utilizados no tratamento da água que será utilizada no processo produtivo.

Sala das Sessões, 12 de abril de 2017.

Luciana Mundim de Mattos Paixão
Conselheira