

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 22.429/17/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000456467-90
Impugnação: 40.010140845-03
Impugnante: Gerdau Aços Longos S.A.
IE: 223346945.03-40
Proc. S. Passivo: Tatiana Rezende Torres/Outro(s)
Origem: DF/BH-3 - Belo Horizonte

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - MATERIAL DE USO E CONSUMO. Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a materiais de uso e consumo, cujos créditos são vedados pelo art. 70, inciso III do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da lei nº 6.763/75, esta última majorada em 50% (cinquenta por cento) ou 100% (cem por cento), conforme o período, em função de reincidência, nos termos previstos no art. 53, §§ 6º e 7º do mesmo diploma legal. Crédito tributário parcialmente quitado pela Impugnante.

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 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. Corretas as exigências fiscais de ICMS e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75. Crédito tributário parcialmente quitado pela Impugnante.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Versa a presente autuação sobre recolhimento a menor de ICMS, nos meses agosto de 2011 a dezembro de 2015, em função das seguintes irregularidades:

1 - aproveitamento indevido de créditos do imposto (na época própria e também de forma extemporânea) relativos a mercadorias caracterizadas como materiais de uso e consumo (exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, todos da Lei nº 6.763/75);

2 - falta de recolhimento do ICMS relativo à diferença de alíquota, inerente às aquisições interestaduais de materiais de uso e consumo (exigências de ICMS e Multa de Revalidação estabelecida no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75).

A Multa Isolada foi majorada em 50% (cinquenta por cento) em relação aos fatos ocorridos entre outubro de 2011 e fevereiro de 2013 e, em 100% (cem por cento), para o período de março de 2013 a dezembro de 2015, com fulcro no art. 53, § § 6º e 7º da citada lei, em função de reincidência.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, por meio de procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 33/55.

Na oportunidade, a Impugnante reconhece a ilegitimidade de parte dos créditos por ela apropriados (listagem dos produtos às fls. 105/112), bem como da falta de recolhimento de parcela do ICMS relativo à diferença de alíquota, e promove a quitação parcial do crédito tributário, conforme DAE acostado às fls. 94 (cópia às fls. 101), cujo valor foi deduzido do DCMM acostado às fls. 113/117.

Pronunciando-se às fls. 118/155, o Fisco refuta os argumentos da Defesa e solicita a manutenção integral do feito fiscal, observada a quitação parcial efetuada pela Impugnante.

A Assessoria do CC/MG, em Parecer de fls. 160/174, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e, no mérito, pela procedência do lançamento, observada a quitação parcial do crédito tributário efetuada pela Impugnante, conforme DAE acostado às fls. 94, cujo valor já foi deduzido do DCMM acostado às fls. 113/117.

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.

1 - Crédito de ICMS – Aproveitamento Indevido – Uso e Consumo

A irregularidade refere-se a aproveitamento indevido de créditos do imposto, na época própria e também de forma extemporânea, relativos a mercadorias caracterizadas como materiais de uso e consumo.

As exigências fiscais referem-se ao ICMS apurado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, respectivamente, esta última majorada em 50% (cinquenta por cento) em relação aos fatos ocorridos entre outubro de 2011 e fevereiro de 2013 e, em 100% (cem por cento), para o período de março de 2013 a dezembro de 2015, com fulcro no art. 53, § § 6º e 7º da mesma lei, em função de reincidência, nos termos do demonstrativo anexado às fls. 19.

Conforme demonstrado na planilha inserida na mídia eletrônica acostada às fls. 25, os créditos indevidamente apropriados referem-se a aquisições de mercadorias diversas, que foram subdivididas pelo Fisco nos seguintes agrupamentos:

Equipamentos de Proteção Individual/Uniforme/Segurança

O grupo intitulado “Equipamentos de proteção Individual (EPI)/Uniforme/Segurança” refere-se a notas fiscais relativas a aquisições de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

mercadorias diversas, como peças de vestuário em geral e equipamentos destinados à proteção e segurança dos trabalhadores da empresa, conforme exemplos abaixo:

EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL (EPI)/UNIFORME/SEGURANÇA E REFEIÇÕES

BLUSÃO OMNI LÃ AZUL ROYAL Nº44
BLUSAO OMNI LA AZUL ROYAL NR 54
BOTA PVC CANO LONGO NR 40
BOTINA 7 LEGUA PRETA MARCA VONDER
CALCA INDURA ANTI CHAMA AZUL ROYAL NR 38
CALCA INDURA ANTI CHAMA AZUL ROYAL NR 40
CAMISA 3
CAMISA 4
CAPACETE CELERON MOD 59 C/LOG GERDAU
CAPACETE CELERON MOD 59 CLOG GERDAU
CAPACETE PLASTICO AMARELO C/CARN MSA
CAPACETE PLASTICO AMARELO CCARN MSA

BOTINA 7 LEGUA PRETA MARCA VONDER
BOTINA BIQ ACO SOLA NITRIL 39 ELASTICO
BOTINA DE SEGURANÇA PARA ELETRECISTA
BOTINA ELETRECISTA PU BID CAD 40
CALÇADO DE SEGURANÇA ORTOPÉDICO
CALÇADO SEGURANÇA FEMININO
CAMISA AZUL MARINHO GG JGB 433AFR
CALÇA JEANS AMACIADA (1509GJA)
CASACO SOLDADOR KORION TAM54 C/GOLA/MANG
CASACO SOLDADOR KORION TAM54 CGOLAMANG
CASACO SOLDADOR KORION TAM56 CGOLAMANG
CASACO SOLDADOR KORION TAM58 CGOLAMANG

EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL (EPI)/UNIFORME/SEGURANÇA E REFEIÇÕES

CINTO SEGURANCA ALTISEG PCI044 CA 11330
CINTO SEGURANCA HERCULES HL01203M
COLETE AMARELO REFLETIVO (3542G)
LENTE INT MASCARA SOLDA INC POLICARB
LENTE MASCARA SOLDA INCOLOR 108X51X2MM
LENTE OCULOS VERDE T8 50MM
OCULOS 660 BASCULANTE TON 6.
ÓCULOS DE SEGURANÇA
OCULOS DURA PLUS DP200 HC INCOLOR
OCULOS SEG INC DANNY FENIX DA14500
OCULOS SEG INC UVEX S1359 ASTROSPEC 3000
OCULOS SEG INC UVEX STEALTH AMPLA VISAO
OCULOS SEG VD 6 RIM MG 245 BASC
OCULOS SEG VD 6 RIM MG245 BASC

MASCARA C/ELASTICO C/50 UN TRIPLA DESCAR
MASCARA FACIAL 3M 6800 - (M)
MASCARA REF 3M 8214 VALV FUMO METILANINA
PERNEIRA LONA VELCRO DURAVEIS TAM G
PERNEIRA LONA VELCRO DURAVEIS TAM M
PERNEIRA PROTECAO KEVLAR FECHAM VELCRO
PROTETOR ABAFADOR MARK V CAPACETE JG
PROTETOR AURIC ARCO TIPO CONCHA COMFO500
PROTETOR AURICULAR DESCARTAVEL 3M
PROTETOR AURICULAR SILICONE TAM UNICO
PROTETOR FACIAL REF JGB 9010 500X250
PROTETOR FACIAL REF JGB 9010 500X250 INC
RESPIRADOR DUSTFOE 88 SIL PRETA C/ 12PC
RESPIRADOR SEMI FACIAL REF ECOSORB 4C110

Refeição

Como o próprio termo indica, trata-se de notas fiscais relativas a fornecimento de refeições industriais aos funcionários da empresa, que foram assim especificadas nas respectivas notas fiscais:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

MATERIAIS DE USO E CONSUMO - REFEIÇÕES

ALMOCO SEMANA DO CAMINHONEIRO	SV ALMOCO
DIFERENÇA DE VALOR COMPETÊNCIA AGOSTO	SV CEIA
REFEICAO	SV JANTAR
REFEICAO ESPECIAL PARA EVENTO	SV LANCHE DIFERENCIADO
REFEICAO ESPECIAL PARA EVENTO DA PASCOA	SV REFEICAO RETROATIVA 2013
REFEICAO JANTAR	SV REFEICAO RETROATIVA 2015
REFEICAO PRATO POPULAR	SV.ALMOÇO
REFEICOES	SV.CEIA
REFEIÇÕES	SV.JANTAR
REFEIÇÕES GRIVA	SV.LANCHE NOTURNO

Como já afirmado, as mercadorias em questão foram classificadas pelo Fisco como materiais de uso e consumo, motivo pelo qual foram glosados os respectivos créditos.

A Impugnante sustenta, no entanto, que a referida classificação não pode prosperar, pois, a seu ver, “*com o advento da LC nº 87/96, a possibilidade de creditamento passou a estar condicionada, única e exclusivamente, à utilização dos bens na atividade do estabelecimento, com exceção das entradas de bens considerados alheios à atividade da empresa*”.

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

Assim, de acordo a Impugnante, “*a legislação complementar, em observância ao princípio constitucional da não cumulatividade, assegura ao contribuinte o direito ao aproveitamento de créditos de ICMS referentes a aquisições de quaisquer bens, inclusive aqueles destinados ao uso e consumo (nesse caso com a postergação da eficácia desse direito para 2020) e ao ativo permanente, desde que não sejam considerados alheios à atividade do estabelecimento*”.

Seguindo essa linha, a Impugnante afirma que o Fisco glosou o crédito decorrente da aquisição de diversos bens por tê-los classificado como sendo de uso e consumo, sem que fosse verificada a imprescindível utilização de cada um dos insumos em seu processo produtivo, vale dizer, segundo seu entendimento, os bens objeto da presente autuação geram direito a créditos do ICMS, uma vez que seriam essenciais ao seu processo produtivo, sem os quais não seria possível desenvolver a sua atividade-fim.

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

Acrescenta que “a sua indiscutível essencialidade decorre do fato de que não se pode deles prescindir, sendo, aliás, o respectivo uso exigido pela legislação do trabalho”.

Por essas razões, a Impugnante sustenta que “não há como admitir que equipamentos de proteção individual e também aqueles destinados a manter o seu correto uso e conservação, por serem classificados pela Fiscalização como de ‘uso e consumo’ do estabelecimento, não gerem direito ao crédito, tendo em vista a sua essencialidade na atividade produtiva da Impugnante”.

No mesmo sentido, a Impugnante afirma que a glosa dos créditos relativos às refeições deve ser afastada, pois o seu fornecimento aos trabalhadores é essencial à manutenção da sua linha de produção em funcionamento, pois se não oferecesse as refeições dentro do seu estabelecimento, não conseguiria manter, de forma ininterrupta, a sua linha de produção em atividade.

No entanto, após análise dos argumentos das partes, verifica-se que assiste razão ao Fisco, pois os bens objeto da presente autuação são, efetivamente, caracterizados como materiais de uso e consumo, uma vez que não se enquadram no conceito de produtos intermediários, que foram assim definidos pela Instrução Normativa nº 01/86:

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

(...)

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

considerando que, **por extensão, produto intermediário é também o que, embora não se integrando ao novo produto, é consumido, imediata e integralmente, no curso da industrialização**;

(...)

I - Por consumo imediate 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.

III - Não se consideram consumidas imediate e integralmente os produtos, como ferramentas, instrumentos ou utensílios, que embora se desgastem ou deterioreem no processo de industrialização - como aliás ocorre em qualquer bem ao longo do tempo - não se esgotam de maneira contínua, gradativa e progressiva, até o completo exaurimento, na linha de produção.

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

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

Da leitura da norma legal acima, verifica-se que os EPIs não se enquadram no conceito de produtos intermediários, haja vista que não se integram ao novo produto e não se consomem imediata e integralmente no curso da industrialização, pois não exercem qualquer ação direta sobre o produto em elaboração, sendo classificados, pois, como materiais de uso e consumo, cujos créditos são vedados pela legislação vigente, nos termos do art. 70, inciso III do RICMS/02, o mesmo acontecendo com os uniformes e peças de vestuário cedidos aos trabalhadores da empresa.

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

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

- proteção auditiva: abafadores de ruídos ou protetores auriculares;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- proteção respiratória: máscaras e filtro;
- proteção visual e facial: óculos e viseiras;
- proteção da cabeça: capacetes;
- proteção de mãos e braços: luvas e mangotes;
- proteção de pernas e pés: sapatos, botas e botinas;
- proteção contra quedas: cintos de segurança e cinturões.

Como já afirmado, esses EPIs não exercem nenhuma ação direta sobre o produto em elaboração, não se enquadrando, por consequência, no conceito de produtos intermediários. Se alguma ação pudesse ser aventada, esta seria do trabalhador envolvido nas diversas etapas de produção, e não dos EPIs, que têm como única função proteger o trabalhador contra os riscos de acidentes do trabalho.

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

ACÓRDÃO Nº 18.922/08/1ª

ENTRETANTO, NO CASO ORA EM ANÁLISE, NEM TODOS OS PRODUTOS ELENCADOS CARACTERIZAM-SE COMO BENS INERENTES, AINDA QUE INDIRETAMENTE, À ATIVIDADE FIM DA AUTUADA, A DE DISTRIBUIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS.

CONFORME VISTO NO INÍCIO DESTA FUNDAMENTAÇÃO, OS PRODUTOS PODEM SER SEPARADOS EM MATERIAIS UTILIZADOS NO ESCRITÓRIO, EPI, PEÇAS E PARTES DE TANQUES E PRODUTOS CEDIDOS EM COMODATO PARA OS POSTOS REVENDADORES E LOJAS DE CONVENIÊNCIAS QUE ATUAM JUNTO AOS ESTABELECIMENTOS VAREJISTAS DE COMBUSTÍVEIS.

COM EFEITO, É PACÍFICO NESTA CASA QUE OS MATERIAIS UTILIZADOS NOS ESCRITÓRIOS DAS EMPRESAS, BEM COMO OS EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL NÃO ESTÃO ATRELADOS ÀS ATIVIDADES DE COMERCIALIZAÇÃO OU PRODUÇÃO, PORTANTO, EM QUAISQUER HIPÓTESES, TAIS AQUISIÇÕES NÃO RESULTAM EM CRÉDITOS DO ICMS.

(GRIFOU-SE).

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

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

Processo de Consulta nº 07/2008

(SRRF – 10ª. Região Fiscal)

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

Solução de Consulta nº 39/2010

(SRRF – 7ª Região Fiscal)

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

Solução de Divergência Cosit nº 9/2011 - 10.05.2011

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

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

(Destaques acrescidos).

No mesmo sentido, as refeições servidas aos trabalhadores também não têm qualquer relação com o processo produtivo, independentemente de serem servidas àqueles que labutam na área central de produção ou em linhas independentes ou marginais à de produção, sendo, pois, notoriamente materiais de uso e consumo.

Conclui-se, portanto, que os “Equipamentos de Proteção Individual (EPIs)/Uniforme/Segurança” e as refeições são, efetivamente, materiais de uso e consumo, cujos créditos são vedados pela legislação vigente, nos termos estabelecidos no art. 70, incisos III do RICMS/02:

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

(...)

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

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

O critério da “utilização na consecução da atividade econômica” é condição necessária, embora não suficiente, para determinação se determinado bem é ou não alheio à atividade do estabelecimento, nos termos previstos em norma legal distinta, no caso a Instrução Normativa nº 01/98.

É importante salientar que a Lei Complementar nº 87/96 não alterou o conceito, para aplicação da legislação do ICMS, de produto intermediário e de material de uso e consumo.

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

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

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

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

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

Assim, corretamente agiu o Fisco ao glosar os créditos examinados, sendo legítimo, portanto, o crédito tributário ora exigido.

Reitere-se que a Impugnante reconheceu a ilegitimidade de parte dos créditos por ela apropriados (listagem dos produtos às fls. 105/112), bem como da falta de recolhimento de parcela do ICMS relativo à diferença de alíquota, e promoveu a quitação parcial do crédito tributário, conforme DAE acostado às fls. 94 (cópia às fls. 101), cujo valor foi deduzido do DCMM acostado às fls. 113/117.

Da Caracterização da Reincidência

Conforme salientado, a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75 foi majorada em 50% (cinquenta por cento) em relação aos fatos ocorridos entre outubro de 2011 e fevereiro de 2013 e, em 100% (cem por cento), para o período de março de 2013 a dezembro de 2015, com fulcro no art. 53, § § 6º e 7º da mesma lei, em função de reincidência. Confira-se:

Lei nº 6.763/75:

art. 53 (...)

§ 6º - Caracteriza reincidência a prática de nova infração cuja penalidade seja idêntica àquela da infração anterior, pela mesma pessoa, considerando-se em conjunto todos os seus estabelecimentos, dentro de cinco anos, contados da data em que houver sido reconhecida a infração

anterior pelo sujeito passivo, assim considerada a data do pagamento da exigência ou da declaração de revelia, ou contados da data da decisão condenatória irrecorrível na esfera administrativa, relativamente à infração anterior.

§ 7º - A constatação de reincidência, relativamente às infrações que já ensejaram a aplicação das multas previstas nos artigos 54 e 55, determinará o agravamento da penalidade prevista, que será majorada em 50% (cinquenta por cento), na primeira reincidência, e em 100% (cem por cento), nas subsequentes.

De acordo com as informações inseridas na mídia eletrônica acostada às fls. 25, assim como no Relatório Fiscal (fls. 18), a caracterização da reincidência pode ser assim demonstrada:

1) Autuações anteriores:

- PTA nº 01.00017100851 (fls. 156/158):
- data da quitação/parcelamento: 23/09/11;
- penalidade aplicada: art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.

- PTA nº 01.000171868-28 (fls. 156/158):
- data da quitação/parcelamento: 28/02/13;
- penalidade aplicada: art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.

2) Período objeto da presente autuação: agosto de 2011 a dezembro de 2015;

- penalidade aplicada: art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.

3) Conclusão:

- 1ª reincidência (majoração de 50%): período de outubro de 2011 a fevereiro de 2013;
- 2ª reincidência (majoração de 100%): a partir de março de 2013.

Observe-se que o legislador mineiro, para fins meramente fiscais, adotou como critério de reincidência o da penalidade aplicável ao caso concreto e não o tipo de infração cometida, como alegado pela Impugnante, ou seja, ainda que tenham naturezas diferentes, se as infrações estiverem sujeitas à mesma penalidade, como é o caso presente, estará caracterizada a reincidência.

Assim, corretamente agiu o Fisco ao majorar a multa isolada exigida em 50% ou 100%, conforme o período, uma vez caracterizada a reincidência da Impugnante, nos termos estabelecidos no art. 53, § § 6º e 7º da Lei nº 6.763/75.

2 - ICMS - Diferença de Alíquota

A irregularidade refere-se à falta de recolhimento do ICMS relativo à diferença de alíquota, nas aquisições interestaduais dos materiais de uso e consumo analisados na irregularidade nº 1 do Auto de Infração.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

As exigências fiscais, constituídas pela diferença de ICMS apurada, acrescida da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75, estão respaldadas no art. 5º, § 1º, item “6” c/c art. 6º, inciso II e art. 12º, § 2º, todos da mesma lei.

Art. 5º - O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS - tem como fato gerador as operações relativas à circulação de mercadorias e às prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

(...)

§ 1º - O imposto incide sobre:

(...)

6) a entrada, em estabelecimento de contribuinte, de mercadoria oriunda de outra unidade da Federação, destinada a 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 - As alíquotas do imposto, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, são:

(...)

§ 2º - Na hipótese de operação ou de 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 houver incidido sobre aquela operação ou prestação.

A clareza dos dispositivos legais acima não deixa qualquer dúvida quanto à correção das exigências fiscais, uma vez que efetivamente pertinentes a aquisições interestaduais de materiais de uso e consumo.

Da Arguição de Impossibilidade de Cumulação de Multa de Revalidação e Multa Isolada em Decorrência da mesma Infração

Quanto à arguição da Impugnante de que estaria sendo duplamente penalizada em função de uma única infração, contrariando o princípio do *non bis in*

idem, há que se destacar que as multas foram aplicadas sobre fatos distintos e são calculadas tomando-se bases de cálculo também distintas.

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

Lei nº 6.763/75

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

(...)

II - o valor das operações ou das prestações realizadas;

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

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

(...)

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

(...)

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

(...)

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

(...)

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

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

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

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

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

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

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO – MULTA DE REVALIDAÇÃO – EXPRESSA PREVISÃO – LEI ESTADUAL Nº 6.763/75 – MEIO DE COERÇÃO – REPRESSÃO À SONEGAÇÃO – CONSTITUCIONALIDADE. A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM A FINALIDADE DE GARANTIR A INTEGRALIDADE DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA CONTRA A PRÁTICA DE ATOS ILÍCITOS E INADIMPLEMENTO E NÃO SE CONFUNDE COM A MULTA MORATÓRIA NEM COM A COMPENSATÓRIA OU MESMO COM A MULTA ISOLADA. A LEI, AO PREVER COMO BASE DE CÁLCULO DA MULTA DE REVALIDAÇÃO O VALOR DO TRIBUTO DEVIDO, PERMITE A SUA ATUALIZAÇÃO, PARA NÃO HAVER DEPRECIAÇÃO DO VALOR REAL DA MESMA.

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

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

Das Questões de Cunho Constitucional

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, observada a quitação parcial do crédito tributário efetuada pela Impugnante, conforme DAE acostado à fl. 94, cujo valor já foi deduzido do DCMM acostado às fls. 113/117. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Tatiana Rezende Torres e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Maria Teresa Lima Lana Esteves. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Luciana Mundim de Mattos Paixão (Revisora), Alan Carlo Lopes Valentim Silva e Luiz Geraldo de Oliveira.

Sala das Sessões, 02 de maio de 2017.

Eduardo de Souza Assis
Presidente / Relator

P