

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

Acórdão: 22.430/17/3ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000318159-00  
Impugnação: 40.010139052-61  
Impugnante: Gerdau Aços Longos S.A.  
IE: 223346945.00-06  
Proc. S. Passivo: Tatiana Rezende Torres/Outro(s)  
Origem: DF/BH-3 - Belo Horizonte

**EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - MATERIAL DE USO E CONSUMO. Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a materiais de uso e consumo. Vedação ao crédito prevista no art. 70, inciso III do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da lei nº 6.763/75, esta majorada em 100% (cem por cento), em função de reincidência, nos termos previstos no art. 53, §§ 6º e 7º do mesmo diploma legal. Lançamento procedente. Decisão pelo voto de qualidade.**

**RELATÓRIO**

Versa a presente autuação sobre o recolhimento a menor de ICMS, nos meses de maio a setembro e novembro 2014, em função de aproveitamento extemporâneo e indevido de créditos do imposto, relativos a mercadorias caracterizadas materiais de uso e consumo.

As exigências fiscais referem-se ao ICMS indevidamente apropriado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, respectivamente, esta última majorada em 100% (cem por cento), em função de reincidência.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, por meio de procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 26/61, cujos argumentos são refutados pelo Fisco às fls. 123/141.

A Assessoria do CC/MG determina a realização da diligência de fls. 144/145, que gera as seguintes ocorrências: (I) retificação parcial da numeração dos PTAs que fundamentaram a reincidência – exclusão do PTA nº 01.000172571-13 (extinto integralmente) e inclusão do PTA nº 01.000171868-28; (II) concessão de novo prazo de 30 (trinta) dias à Impugnante, para pagamento do crédito tributário, com as reduções legalmente previstas, ou para aditamento ou apresentação de nova impugnação; (III) aditamento à impugnação - fls. 171/184; (IV) réplica fiscal – fls. 186/230.

Em Parecer de fls. 236/256, opina, a Assessoria do CC/MG, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e pelo indeferimento da prova pericial requerida e, no mérito, pela procedência do lançamento.

### ***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.

#### **Da Preliminar**

#### **Da Prova Pericial Requerida**

A Impugnante requer a realização de prova pericial, com o intuito de demonstrar a legitimidade dos créditos por ela apropriados, apresentando, para tanto, os quesitos arrolados às fls. 47/48.

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

Ressalte-se, nesse sentido, que no Anexo 1 do Auto de Infração (fls. 25 – meio eletrônico), posteriormente complementado pelo arquivo intitulado “AI 01.000318159-00 Planilha Complementar à Manifestação Fiscal” (CD/DVD – fls. 142), constam informações detalhadas sobre os produtos objeto da presente autuação.

Além disso, a Impugnante também trouxe aos autos mídia eletrônica (fls. 122) contendo informações próprias sobre os produtos que tiveram os seus créditos glosados pelo Fisco.

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

Art. 142. A prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação, e será realizada quando deferido o pedido do requerente pela Câmara ou quando esta a determinar, observado o seguinte:

(...)

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

(...)

II - será indeferido quando o procedimento for:

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

**Do Mérito**

Versa a presente autuação sobre recolhimento a menor de ICMS, nos meses de maio a setembro e novembro 2014, em função de aproveitamento extemporâneo e indevido de créditos do imposto, relativos a aquisições de mercadorias caracterizadas materiais de uso e consumo.

As exigências fiscais referem-se ao ICMS indevidamente apropriado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, respectivamente, esta última majorada em 100% (cem por cento), em função de reincidência.

Conforme demonstrado nas planilhas inseridas nas mídias eletrônicas acostadas às fls. 25 e 142, os créditos indevidamente apropriados referem-se a aquisições de mercadorias diversas, identificadas pelo Fisco com a rubrica “Parte/Peça/Componente de Manutenção”.

Os créditos relativos a esses bens foram lançados extemporaneamente na escrita fiscal da Impugnante, nos meses de maio a setembro e novembro 2014, mediante lançamentos nos registros C170 de sua Escrituração Fiscal Digital (EFD), com utilização da descrição genérica “Créd. Materiais Interm.”.

Porém, como já afirmado, as mercadorias em questão (“Parte/Peça/Componente de Manutenção”) 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 87/1996, a possibilidade de creditamento passou a estar condicionada, única e exclusivamente, à utilização dos bens na atividade do estabelecimento, com exceção das entradas de bens considerados alheios à atividade 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 os itens classificados pelo Fisco como sendo de uso e consumo *“são, na realidade, partes, peças e componentes essenciais ao funcionamento dos equipamentos de grande porte da linha de produção”*, ou seja, 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.

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

Para demonstrar a correção do procedimento fiscal, mostra-se necessária, inicialmente, a abordagem das normas legais que regem a matéria, com especial enfoque naquelas que estabelecem o direito ou a vedação à apropriação dos créditos de ICMS em aquisições das mercadorias objeto da presente autuação.

O art. 66, incisos II e V e os parágrafos 5º e 6º, dentre outros, do mesmo dispositivo legal, disciplinam o aproveitamento de créditos de ICMS relativos a produtos intermediários e a bens do ativo imobilizado, inclusive das partes e peças neles empregadas (em bens do ativo).

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

(...)

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

(...)

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 compoñham, 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;

(...)

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

I - ser de propriedade do contribuinte;

II - ser utilizado nas atividades operacionais do contribuinte;

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

(...)

VI - ser contabilizado como ativo imobilizado.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

Quanto aos produtos intermediários, sua conceituação foi disciplinada pela Instrução Normativa SLT nº 01/86.

De acordo com a citada Instrução Normativa, produto intermediário é aquele que, empregado diretamente no processo de industrialização, integra-se ao novo produto, e também o que, embora não se integrando ao novo produto, é consumido imediata e integralmente no curso da industrialização.

A 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.

Esclarece que não se consideram consumidas imediata e integralmente os produtos, como ferramentas, instrumentos ou utensílios, que embora se desgastem ou deteriorem 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.

Assim, não se enquadram no conceito de produtos intermediários os bens identificados como “Balanças”, “Caixa Ferramentas”, “Esmerilhadeiras”, “Maçaricos”, “Parafusadeiras”, “Serras”, “Manômetros”, etc.

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

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

IMPOSTO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA E SERVIÇOS – PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE – OBJETO. O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE VISA AFASTAR O RECOLHIMENTO DUPLO

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

DO TRIBUTO, ALCANÇANDO HIPÓTESE DE AQUISIÇÃO DE MATÉRIA-PRIMA E OUTROS ELEMENTOS RELATIVOS AO FENÔMENO PRODUTIVO. A EVOCAÇÃO É IMPRÓPRIA EM SE TRATANDO DE OBTENÇÃO DE PEÇAS DE MÁQUINAS, APARELHOS, EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS E MATERIAL DE MANUTENÇÃO.

(GRIFOS ACRESCIDOS).

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

Não é esse, entretanto, o caso dos autos, pois, da análise dos dados contidos nas mídias eletrônicas acostadas às fls. 25 e 142, verifica-se que as diversas partes e peças objeto da presente atuação, listadas na rubrica “Parte/Peça/Componente de Manutenção”, utilizada pelo Fisco como fato motivador da glosa dos respectivos créditos, são materiais de reposição/manutenção periódica, motivo pelo qual são consideradas materiais de uso e consumo, enquadradas no inciso IV da Instrução Normativa nº 01/86, a saber:

Instrução Normativa nº 01/86

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

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

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

Aliás, segundo informação da própria Impugnante (CD - fls. 122), todos os produtos objeto da presente atuação têm vida útil inferior a 1 (um) ano, não sendo,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

pois, passíveis de imobilização, o que confirma a conclusão de que as partes e peças em análise não geram direito a créditos do ICMS, sob a ótica do ativo imobilizado.

Também não se enquadram no conceito de produtos intermediários, mercadorias diversas, tais como anti-corrosivos, arames de solda, barbantes, “refeição”, tintas, etc, uma vez que estas não se consomem imediata e integralmente no curso da industrialização, nos termos definidos na Instrução Normativa nº 01/86.

Portanto, seja pela ótica da Instrução Normativa nº 01/86, seja pelo prisma do art. 66, § § 5º e 6º do RICMS/02, os bens objeto da autuação não geram direito a créditos do ICMS.

Ressalte-se que a própria Impugnante chegou a reconhecer a caracterização dos bens em análise como materiais de uso e consumo, pois, à época das aquisições, ocorridas no período junho de 2009 a outubro de 2014, os documentos fiscais foram escriturados sem o aproveitamento dos respectivos créditos, com a indicação dos seguintes Códigos Fiscais de Operações e Prestações (CFOPs), dentre outros:

- 1407 e 2407: compra de mercadoria para uso ou consumo cuja mercadoria está sujeita ao regime de substituição tributária;

- 1556, 2556 e 3556: compra de material para uso ou consumo.

A Impugnante, em suas informações prestadas ao Fisco, apontou o modo como ocorre o desgaste de cada um dos produtos objeto da autuação, indicando as seguintes formas, dentre outras:

CONSUMIDOS PELA EXPOSIÇÃO AO AMBIENTE AGRESSIVO E ELEVADAS TEMPERATURAS	DESGASTE, DANO OU PERDA DE SUAS PROPRIEDADES EM DECORRÊNCIA DA AÇÃO DA EXPOSIÇÃO AO AMBIENTE AGRESSIVO, ELEVADAS TEMPERATURAS, PRESENÇA DE PARTICULADOS	SOFREM ACELERADO DESGASTE PELA EXPOSIÇÃO AO AMBIENTE AGRESSIVO E ELEVADAS TEMPERATURAS
SOFREM ACELERADO DESGASTE PELA EXPOSIÇÃO AO AMBIENTE AGRESSIVO E ELEVADAS TEMPERATURAS	DESGASTE POR EXPOSIÇÃO AO AMBIENTE AGRESSIVO, ALTAS TEMPERATURAS, PRESENÇA DE PARTICULADOS	SOFREM ACELERADO DESGASTE PELA EXPOSIÇÃO AO AMBIENTE AGRESSIVO, ELEVADAS TEMPERATURAS, PRESENÇA DE POEIRAS, PARTICULADOS, NECESSITANDO DE SUBSTITUIÇÕES COM FREQUENCIA

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

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

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

### **Dos Questionamentos Relativos a Produtos Específicos (fls. 36/46 e 176/183)**

Os argumentos específicos da Impugnante, relativos aos produtos CORRENTES ROLO, CHAPAS AÇO SAE 1020, CHAPAS DE DEGASTE e LINGOTEEIRA DE COBRE foram muito bem relatados e refutados pelo Fisco.

Em apertada síntese, os produtos questionados foram classificados como materiais de uso e consumo, por não se enquadrarem no conceito de produtos intermediários, nos termos previstos na Instrução Normativa nº 01/86, em função dos seguintes fatos:

#### **a) CORRENTES ROLO**

As “Correntes Rolo” sequer têm contato físico com o produto em elaboração, não exercendo, dessa forma, ação particularizada, essencial e específica dentro da linha de produção, sendo classificadas como partes/peças de reposição/manutenção periódica, enquadradas no inciso IV da IN nº 01/86 (materiais de uso e consumo), que estabelece:

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.

#### **b) CHAPAS DE AÇO, CHAPAS DE DEGASTE e LINGOTERIA DE COBRE**

As Chapas de Aço, de Degaste e a Lingoteira de Cobre comportam recuperação, contrariando o disposto no inciso II da IN nº 01/86, motivo pelo qual são considerados materiais de uso e consumo. Veja-se o dispositivo normativo:

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. (Grifou-se).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Seguem abaixo, excertos da manifestação fiscal sobre os produtos supracitados:

“ ... 1 - Para ser intermediário o produto deverá atender às disposições constantes dos incisos I e II (**requisitos básicos e indispensáveis**) **ou** se integrar ao novo produto que está sendo industrializado.

2 - O consumo imediato e integral do “produto intermediário por extensão” (aquele que não se integra ao novo produto) deverá ocorrer no curso da industrialização. Ou seja, se não ocorrer industrialização, não há que se falar em produto intermediário.

3 - As partes e peças destacadas no inciso V são consideradas produtos consumidos imediata e integralmente no processo de industrialização, sendo equiparadas, portanto, para fins de creditamento, a produto intermediário.

4 - A substituição periódica das partes e peças destacadas no inciso V deve ocorrer **em razão de sua inutilização ou exaurimento** e não da necessidade de recuperação ou restauração das mesmas.

5 - **A inutilização ou o exaurimento** não permitem nem recuperação nem restauração. Se houver recuperação ou restauração, a parte ou peça (mesmo atendendo aos demais requisitos do inciso V) não será considerada produto intermediário.

6 - A vedação, constante do inciso V, ao aproveitamento do crédito de partes e peças que são recuperadas ou restauradas guarda consonância com a definição de “consumo integral”, prevista no inciso II. **A recuperação ou restauração desqualifica o consumo como “integral”.**

7 - O disposto no inciso V **não dispensa** o cumprimento das **exigências básicas** constantes dos incisos I (consumo imediato) e II (consumo integral), **para que um produto seja classificado como “intermediário”.** A definição da norma é clara: o produto intermediário deverá ser consumido imediata e integralmente dentro da linha de produção.

8 - Desta forma, se o produto comporta recuperação ou restauração **ele não atende** a um dos requisitos básicos da IN 01/86, qual seja o de **ser consumido integralmente** no processo de industrialização (inciso II). E este requisito está subentendido no inciso V, que prescreve que **a substituição** periódica das partes e peças **deverá ocorrer em razão de sua inutilização**

**ou exaurimento** (e não em razão da necessidade de recuperação ou restauração).

Finalmente lembramos que a equiparação de algumas partes e peças a produto intermediário, foi concedida pela IN 01/86 como **benefício fiscal**. É inadmissível fazer o arrastamento deste benefício para outros produtos que não preenchem as condições determinadas na norma.

#### **Uso e Consumo - Parte/Peça/Componente de Manutenção**

É improcedente a alegação da Autuada de que o Fisco classificou determinados bens como de “uso e consumo, por enquadrá-los como **“Parte/Peça/Componente de Manutenção”**, sem que fosse observada a função dos produtos no seu processo produtivo, conforme demonstraremos para todos os itens citados e comentados na Impugnação. Senão vejamos:

#### **Correntes Rolo**

Na “Planilha Complementar AI 01.000318159-00” (DVD de fl. 122) a Impugnante informou a seguinte função para este produto:

*“MATERIAL UTILIZADO PARA MOVIMENTAR OS ROLOS QUE SÃO RESPONSÁVEIS PELA ENTRADA DO TARUGO NA GAIOLA ACABADORA. SOFRE DESGASTE DEVIDO A EXPOSIÇÃO A ELEVADAS TEMPERATURAS, o que exige sua substituição no prazo de 11 (onze) meses.”*

[...]

As Correntes Rolo são parte/peça do “Processo de Laminação”

Ela não tem contato físico com o produto que se industrializa (aço líquido) **Não Atende o inciso V da IN;**

Eles não desenvolvem atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção (no lingotamento contínuo). **Não atende o inciso V da IN;**

O inciso V da IN 01/86, ao equiparar algumas partes e peças a produto intermediário, **não dispensa** o cumprimento das exigências básicas constantes dos incisos I (consumo imediato) e II (consumo integral). A definição da norma é clara: o produto intermediário deverá ser consumido imediata e integralmente dentro da linha de produção.

Trata-se de peça de manutenção que não atende a nenhum dos requisitos do inciso V da IN SLT 01/86

(atuação particularizada essencial e específica, em contato físico com o produto que se industrializa) para ser enquadrado como produto intermediário (nem mesmo tem contato físico direto com o produto que se industrializa). Trata-se, nos termos do inciso IV da IN 01/86, de mero componente de uma estrutura estável e duradoura, cuja manutenção naturalmente importa na sua substituição.

Quanto à alegação da Impugnante que a Fiscalização se equivocou ao descrever CORRENTES ROLO como parte/peça do “Sistema de Lingotamento Contínuo” (fl. 161 e 177), quando na realidade se trata de material utilizado no processo de laminação, consideramos que houve sim o equívoco, mas o fato das CORRENTES ROLO serem utilizadas no Processo de Laminação ou no Sistema de Lingotamento Contínuo não altera a sua função e a sua classificação como material de uso ou consumo.

#### **Chapas de Aço**

Na “Planilha Complementar AI 01.000318159-00” (DVD de fl. 122) a Impugnante informou a seguinte função para este produto:

*“MATERIAL INTERMEDIÁRIO UTILIZADO NO PROCESSO DO FORNO DE FUSÃO, NAS PAREDES DE FORNO E ABÓBADA, SOFREDO AÇÃO DIRETA PELA MATÉRIA PRIMA (SUCATA) E POR RESPINGOS OU PROJEÇÃO DE AÇO LÍQUIDO EM ELEVADAS TEMPERATURAS, o que exige sua substituição no prazo de 6 (seis) meses.”*

[...]

As “Chapas de Aço” são partes/peças do “Processo de Aciaria”

[...]

O inciso V da IN 01/86, ao equiparar algumas partes e peças a produto intermediário, **não dispensa** o cumprimento das exigências básicas constantes dos incisos I (consumo imediato) e II (consumo integral). A definição da norma é clara: o produto intermediário deverá ser consumido imediata e integralmente dentro da linha de produção.

O contato físico (obrigatório) com o produto que se industrializa **é** apenas **uma das condições (não a única)** para se considerar o produto como intermediário.

Não são consumidas integralmente (premissa básica para ser considerado produto intermediário), pois

comportam recuperação. **Não atendem a esta prescrição do inciso II da IN.**

Se o produto comporta recuperação ou restauração ele não atende a um dos requisitos básicos da IN 01/86, qual seja o de ser consumido integralmente no processo de industrialização (inciso II). Este requisito está subentendido no inciso V, quando prescreve que **a substituição** periódica das partes e peças **deverá ocorrer em razão de sua inutilização ou exaurimento** (e não em razão da necessidade de recuperação ou restauração). A recuperação ou restauração desqualifica o consumo como “integral”.

Quanto à alegação da Impugnante que a Fiscalização se equivocou ao descrever CHAPAS DE AÇO como parte/peça do “Sistema de Lingotamento Contínuo” (fl. 162 e 178), quando na realidade se trata de material utilizado no processo de Aciaria, consideramos que houve sim o equívoco, mas o fato das CHAPAS DE AÇO serem utilizadas na Aciaria ou no Sistema de Lingotamento Contínuo não altera a sua função e a sua classificação como material de uso ou consumo.

**Como não preenche todos os requisitos de produto intermediário, previstos na IN 01/86, enquadra-se no inciso IV da referida IN (uso e consumo).**

Desta forma, a alegação da Autuada de que Fisco não observou os requisitos previstos na IN 01/86 não procede

#### **Chapa de Desgaste**

Na “Planilha Complementar AI 01.000318159-00” (DVD de fl. 122) a Impugnante informou a seguinte função para este produto:

*“MATERIAL INTERMEDIÁRIO UTILIZADO NO GUIAMENTO DAS BARRAS ENTRE OS PASSES DAS GAIOLAS DE LAMINAÇÃO, SOFREDO DESGASTE PELO CONTATO DIRETO COM O PRODUTO. NO PROCESSO DE CONFORMAÇÃO, o que exige sua substituição no prazo de 3 (três) meses.”*

[...]

As Chapas de Desgaste não se enquadram no conceito de produto intermediário, para efeito do direito a crédito do ICMS, definido pela Instrução Normativa SLT 01/1986 (IN 01/86). Senão vejamos:

As “Chapas de Desgaste” são partes/peças do “Processo de Laminação”;

[...]

O inciso V da IN 01/86, ao equiparar algumas partes e peças a produto intermediário, **não dispensa** o cumprimento das exigências básicas constantes dos incisos I (consumo imediato) e II (consumo integral). A definição da norma é clara: o produto intermediário deverá ser consumido imediata e integralmente dentro da linha de produção;

O contato físico (obrigatório) com o produto que se industrializa **é** apenas **uma das condições (não a única)** para se considerar o produto como intermediário. Afirmar que ocorre o contato físico entre partes e peças com o produto que se industrializa, por meio da exposição destes a alta temperatura, a ambiente agressivo, etc., como quer a Autuada, é desconhecer a norma tributária e sua aplicação no processo de industrialização;

Elas não são consumidas integralmente (premissa básica para ser considerado produto intermediário), pois comportam recuperação. **Não atende o inciso II da IN;**

Se o produto comporta recuperação ou restauração ele não atende a um dos requisitos básicos da IN 01/86, qual seja o de ser consumido integralmente no processo de industrialização (inciso II). Este requisito está subentendido no inciso V, quando prescreve que **a substituição** periódica das partes e peças **deverá ocorrer em razão de sua inutilização ou exaurimento** (e não em razão da necessidade de recuperação ou restauração). A recuperação ou restauração desqualifica o consumo como “integral”;

Quanto à alegação da Impugnante que a Fiscalização se equivocou ao descrever CHAPAS DE DESGASTE como parte/peça do “Sistema de Lingotamento Contínuo” (fl. 164 e 180), quando na realidade se trata de material utilizado no processo de Laminação, consideramos que houve sim o equívoco, mas o fato das CHAPAS DE DESGASTE serem utilizadas no Processo de Laminação ou no Sistema de Lingotamento Contínuo não altera a sua função e a sua classificação como material de uso ou consumo.

**Como não preenche todos os requisitos de produto intermediário, previstos na IN 01/86, enquadra-se no inciso IV da referida IN (uso e consumo).**

Desta forma, a alegação da Autuada de que Fisco não observou os requisitos previstos na IN 01/86 não procede

### **Lingoteira de Cobre**

Na “Planilha Complementar AI 01.000318159-00” (DVD de fl. 122) a Impugnante informou a seguinte função para este produto:

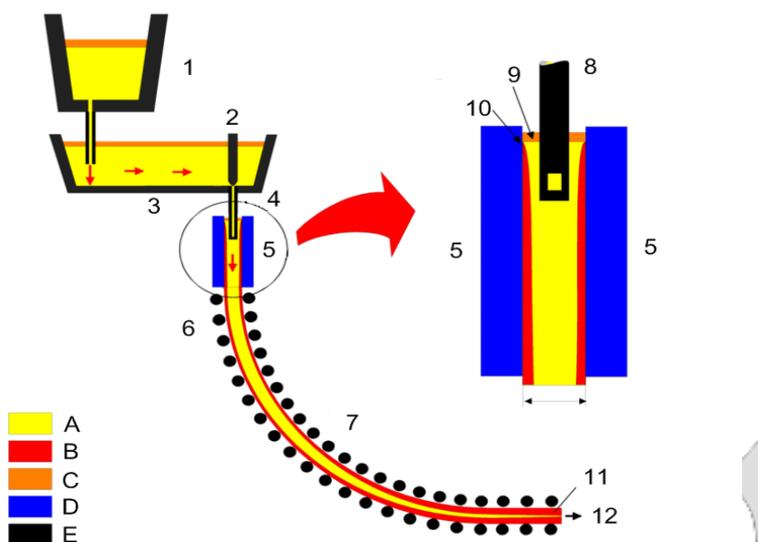
*“MATERIAL INTERMEDIÁRIO UTILIZADO PARA CONFORMAÇÃO DO AÇO LÍQUIDO DURANTE SUA SOLIDIFICAÇÃO, TEM SEU DESGASTE PELO CONTATO DIRETO COM AÇO, o que exige sua substituição no prazo de 4 (quatro) meses.”*

Esclarecemos que este produto é parte do sistema de **Lingotamento Contínuo** da Impugnante.

No estabelecimento da Impugnante o processo de solidificação do aço líquido é feito por meio do **Lingotamento Contínuo**.

No processo de **Lingotamento Contínuo**, a grosso modo, o aço previamente tratado é armazenado em painéis revestidas com refratários que devem ser posicionadas na torre giratória da máquina de lingotamento contínuo. O aço líquido é então direcionado para o distribuidor. Do distribuidor o aço líquido é conduzido para o **molde** por meio de um tubo refratário denominado tubo submerso (válvula submersa). O **molde** determina a forma da seção transversal do bloco/placa/tarugo e é o componente da máquina de lingotamento contínuo responsável pela retirada de calor do aço líquido e pela consequente formação de uma fina camada sólida de aço, que aumenta de espessura ao longo de toda a extensão da máquina. Normalmente, **o molde é constituído pelo cassete e por sua estrutura de sustentação**. O cassete é o conjunto normalmente formado pelas placas de cobre forjado ou laminado (**lingoteira liga de cobre**), aparafusadas em jaquetas de aço refrigeradas à água para forçar o resfriamento e solidificação do aço. No Lingotamento Contínuo o metal fundido é solidificado em um produto semi-acabado no formato de tarugo, bloco, beam blank ou placa.

A figura seguinte ilustra o processo de Lingotamento Contínuo.



LEGENDA:	
1 – Panela	A. Aço Líquido
2 – Tampão	B. Aço Solidificado
3 – Distribuidor	C. Escória
4 – Válvula Submersa	D. Água de refrigeração
5 – Molde (Lingoteira Liga de Cobre)	E. Material Refratário
6 – Segmento	
7 – Desempeno	
8 – Válvula Submersa	
9 – Nível do Molde	
10 – Menisco	
11 – Extração	
12 – Material Lingotado	

Em sua defesa, a Impugnante apresenta figuras/fotos e informações sobre o processo de **lingotamento contínuo**, informando que a lingoteira sofre desgaste contínuo devido ao contato com o aço em altas temperaturas. Alega também que o desgaste contínuo destas lingoteiras, em razão do contato físico com o produto a ser industrializado, implica a perda de suas dimensões e características originais, tal como exigido pelo inciso V da IN 01/86.

Apresentamos a seguir nossa manifestação sobre o produto cujo crédito foi estornado: “LINGOTEIRA DE COBRE”.

Tal como ocorre com a lingoteira do lingotamento convencional, a “LINGOTEIRA DE COBRE” também é recuperada, não se enquadrando no conceito de produto intermediário, para efeito do direito a crédito do ICMS, definido pela Instrução Normativa SLT 01/1986 (IN 01/86). Senão vejamos:

A “Lingoteira de Cobre” é parte/peça do “Sistema de Lingotamento Contínuo”

Ela desenvolve atuação particularizada, essencial e específica (dá forma ao bloco/placa/tarugo), dentro da linha de produção (no lingotamento contínuo)...;

Ela tem contato físico com o produto que se industrializa (aço líquido) o qual importa na perda de suas dimensões ou características originais...;

A sua substituição periódica não ocorre em razão de sua inutilização ou exaurimento, mas sim de necessidade de recuperação, retornando ao processo após esta recuperação...;

Ela não é consumida integralmente (premissa básica para ser considerado produto intermediário), pois comporta recuperação. **Não atende o inciso II da IN.**

**Como não preenche todos os requisitos de produto intermediário, previstos na IN 01/86, enquadra-se no inciso IV da referida IN (uso e consumo).**

Desta forma, a alegação da Autuada de que Fisco não observou os requisitos previstos na IN 01/86 não procede.

A exposição em ambiente agressivo / elevadas temperaturas / presença de particulados não caracteriza os bens empregados em tal atividade como "produto intermediário" ou qualquer outro tipo que ensejam direito ao crédito de ICMS."

(Grifos Originais).

### **Da Caracterização da Reincidência**

Conforme salientado, a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75 foi majorada em 100% (cem por cento), nos termos dos §§ 6º e 7º do art. 53 da mesma lei, face à constatação de reincidência. Confira-se:

Lei nº 6.763/75:

§ 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. 08/09), observado o Termo de Rerratificação de Lançamento (fls. 147), a caracterização da dupla reincidência pode ser assim demonstrada:

1) Autuações anteriores:

- PTA nº 01.000171008-51(fl. 232/233):
- 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. 233/234):
- 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: maio a setembro e novembro de 2014;

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

3) Conclusão:

- dupla reincidência em todo o período fiscalizado.

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 100% (cem por cento), uma vez caracterizada a dupla reincidência da Impugnante, nos termos estabelecidos no art. 53, § 6º e 7º da Lei nº 6.763/75.

### **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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 PUBLICA ESTADO MINAS GERAIS – APELADO(A)(S): CAA MARIANO LTDA. – RELATORA: EXM<sup>a</sup>. SR<sup>a</sup>. DES<sup>a</sup>. 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 RPTA, “*a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda*”.

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, pelo voto de qualidade, em indeferir o pedido de perícia. Vencidos os Conselheiros Luciana Mundim de Mattos Paixão (Revisora) e Alan Carlo Lopes Valentim Silva, que o deferiam. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar procedente o lançamento. Vencidos, em parte, os Conselheiros Luciana Mundim de Mattos Paixão (Revisora) e Alan Carlo Lopes Valentim Silva, que o julgavam parcialmente procedente para excluir as exigências relativas às chapas de aço e lingoteira de cobre. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Tatiana Rezende Torres e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Maria Teresa Lima Lana Esteves. Participou do julgamento, além do signatário e dos Conselheiros vencidos, o Conselheiro Luiz Geraldo de Oliveira.

**Sala das Sessões, 02 de maio de 2017.**

**Eduardo de Souza Assis  
Presidente / Relator**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

---

Acórdão:	22.430/17/3 <sup>a</sup>	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000318159-00	
Impugnação:	40.010139052-61	
Impugnante:	Gerdau Aços Longos S.A. IE: 223346945.00-06	
Proc. S. Passivo:	Tatiana Rezende Torres/Outro(s)	
Origem:	DF/BH-3 - Belo Horizonte	

---

Voto proferido pela Conselheira 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 e reside apenas na possibilidade de utilização do crédito relativo a chapas de aço e lingoteira de cobre.

Versa o presente lançamento acerca da imputação fiscal de recolhimento a menor de ICMS, nos meses de maio a setembro e novembro 2014, em função de aproveitamento extemporâneo e indevido de créditos do imposto, relativos a mercadorias caracterizadas materiais de uso e consumo.

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), tendo em vista a comprovação da dupla reincidência, nos termos dos §§ 6º e 7º do art. 53 da Lei n.º 6.763/75.

Atendo-se, exclusivamente à questão da divergência entre este voto e a decisão majoritária, tem-se dos autos que a Fiscalização estornou os créditos referentes às aquisições de vários produtos, incluindo chapas de aço e lingoteiras de cobre, por classificá-los como bens de “uso e consumo” e que não poderiam ser classificados como “ativo imobilizado”, por terem vida útil inferior a doze meses, e nem como “produto intermediário”, por comportarem recuperação.

Como pode ser visto da matéria tratada nos autos, fica claro que a questão envolve, necessariamente, um conhecimento técnico sobre as mercadorias cujo crédito está sendo questionado pela Fiscalização para que se possa verificar sua exata classificação quer seja como material de uso e consumo, produto intermediário ou bem do ativo imobilizado.

Neste sentido, é que entendia necessária a realização de prova pericial.

Entretanto, não foi este o entendimento majoritário da Câmara que considerou constar dos autos todas as informações necessárias para a compreensão plena da matéria, permitindo a formação da convicção quanto à legitimidade ou não dos créditos escriturados.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, parto da análise do Anexo 1 do Auto de Infração (fl. 25 – meio eletrônico), posteriormente complementado pelo arquivo intitulado “AI 01.000318159-00 Planilha Complementar à Manifestação Fiscal” (CD/DVD – fl. 142), onde constam informações sobre os produtos objeto da presente autuação, bem como da mídia eletrônica (fl. 122) apresentada pela Impugnante contendo informações próprias sobre os produtos que tiveram os seus créditos glosados pelo Fisco.

Nesta linha, 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:

.....

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 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, bem como aqueles bens do ativo permanente da empresa.

É exatamente neste conceito que se inserem os produtos chapas de aço e lingoteira de cobre, cujo crédito foi objeto de estorno neste processo.

A partir de exercício hermenêutico, fixa-se a premissa de que as partes, peças e componentes, para serem considerados produtos intermediários, devem atender, cumulativamente, às condições previstas nos incisos I, II e V da Instrução Normativa n.º 01/86.

A partir desta interpretação, a lingoteira de cobre e as chapas de aço são bens com função específica na linha de produção da Impugnante, que tem contato físico com o produto industrial e, com relação ao inciso II, ocorre o consumo integral das chapas de aço e lingoteira de cobre, porque esses bens comportariam recuperação e, em relação ao inciso V, a sua substituição periódica não ocorreria em razão da sua inutilização ou exaurimento, mas da necessidade de recuperação.

No entanto, mesmo considerando-se a Instrução Normativa n.º 01/86, neste voto tomada porque as partes a ela se referiram, não é possível considerar que as aquisições das lingoteiras e as chapas de aço não sejam passíveis de creditamento pela Impugnante.

A citada Instrução Normativa n.º 01/86 segue a lógica de apresentar, em cada um dos seus incisos, características e condições para o enquadramento no conceito de produto intermediário de acordo com a natureza do bem. Para os produtos individualizados no processo produtivo do contribuinte devem ser observadas as disposições contidas nos incisos I e II, enquanto o tratamento dado às partes e peças componentes de máquinas está expresso nos incisos IV e V.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Com relação às partes, peças e componentes, apesar de a Instrução Normativa n.º 01/86 vedar o crédito em seu inciso IV, ela traz exceção, no inciso V, a saber:

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.

Assim, no caso das partes e peças, diferentemente do que ocorre com os produtos individualizados, a condição prevista para aproveitamento do crédito, nos termos do inciso V da Instrução Normativa n.º 01/86, é a sua substituição periódica, em razão da perda de suas dimensões e características originais pelo contato com o produto a ser industrializado. O citado inciso V não traz qualquer vedação à recuperação ou restauração desses bens, desde que tais processos não impliquem a postergação longa e indefinida de sua vida útil.

Veja-se que este Conselho de Contribuintes já decidiu em relação a partes e peças como se extrai do seguinte trecho do Acórdão n.º 20.819/15/2ª, a saber:

A FISCALIZAÇÃO SUSTENTA O NÃO CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS PREVISTOS NA IN Nº 01/86 POR ENTENDER QUE OS PRODUTOS EM QUESTÃO COMPORTAM RECUPERAÇÃO. CONTUDO, DOIS ASPECTOS MERECEM ABORDAGEM EM RELAÇÃO A ESSE ENTENDIMENTO. PRIMEIRAMENTE, POR TRATAR-SE DE PARTES E PEÇAS, A ANÁLISE DOS PRODUTOS FIEIRA E NÚCLEO DE FIEIRA NÃO DEVE LEVAR EM CONSIDERAÇÃO O ITEM II DA CITADA INSTRUÇÃO NORMATIVA, QUE ABORDA, ENTRE OUTROS ASPECTOS, A CONDIÇÃO DOS PRODUTOS DE NÃO PODEREM PASSAR POR PROCESSO DE RECUPERAÇÃO OU RESTAURAÇÃO.

NO CASO DE PARTES E PEÇAS, A INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 01/86 TRAZ PREVISÕES EXPRESSAS E ESPECÍFICAS NOS ITENS IV E V.

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

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

IMPORTANTE RESSALTAR QUE EM RELAÇÃO AO EXAURIMENTO DO PRODUTO NA LINHA DE PRODUÇÃO, SUA RECUPERAÇÃO PELO PROCESSO DE POLISSAGEM EM NADA INTERFERE EM SEU

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ENQUADRAMENTO AOS PRESSUPOSTOS CONSTANTES DO ITEM V DA IN.

.....  
Destaque-se que esta decisão foi submetida à apreciação da Câmara Especial de Julgamento em recurso interposto pela Fazenda Pública Estadual, mas não foi alterada como se extrai da ementa do Acórdão n.º 4.521/15/CE, *in verbis*:

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – MATERIAL DE USO E CONSUMO. IMPUTAÇÃO DE APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DE ICMS PROVENIENTES DE AQUISIÇÕES DE MATERIAIS DESTINADOS AO USO OU CONSUMO DO ESTABELECIMENTO, OS QUAIS NÃO SE CARACTERIZARIAM 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 E MULTA ISOLADA PREVISTA NO INCISO XXVI DO ART. 55, AMBOS DA LEI Nº 6.763/75. INFRAÇÃO NÃO CARACTERIZADA. MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA.

ALÍQUOTA DE ICMS – DIFERENCIAL – MATERIAL DE USO E CONSUMO – OPERAÇÃO INTERESTADUAL. IMPUTAÇÃO DE FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS RESULTANTE DA APLICAÇÃO DO PERCENTUAL RELATIVO À DIFERENÇA ENTRE A ALÍQUOTA INTERNA E A INTERESTADUAL EM RAZÃO DE 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 DA MULTA DE REVALIDAÇÃO PREVISTA NO ART. 56, INCISO II DA LEI Nº 6.763/75. INFRAÇÃO NÃO CARACTERIZADA. MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA.

RECURSO DE REVISÃO CONHECIDO PELO VOTO DE QUALIDADE E NÃO PROVIDO POR MAIORIA DE VOTOS.

Ademais, no caso em tela, a lingoteira sofre manutenção corretiva e não “recuperação ou restauração”.

Resta demonstrado nos autos que a lingoteira e as chapas de aço sofrem desgaste contínuo em razão do contato direto com o aço em altas temperaturas e, para que esse desgaste não reduza a sua vida útil, são necessárias manutenções que se equiparam a pequenos consertos.

Contudo, pelas informações dos autos, esse tipo de manutenção não é capaz de aumentar a vida útil das lingoteiras e das chapas de aço, pois têm o objetivo de assegurar que atinjam a sua vida útil originariamente estabelecida, evitando que o desgaste contínuo e a perda de suas características originais reduza o tempo regular da sua utilização, antecipando o seu sucateamento.

A interpretação do que vem a ser a “recuperação ou restauração” deve seguir a mesma lógica das operações de recondicionamento, consideradas “industrialização” para fins de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados –

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

IPI, tratando-se de operação exercida sobre produto usado, ou parte remanescente do produto deteriorado ou inutilizado, que renova ou o restaura para utilização.

Nesse sentido é o Parecer Normativo CST n.º 214/72, que corrobora que a operação de recondicionamento consiste em ações sobre o produto que sejam capazes de lhe restituir o funcionamento como se fosse novo:

Parecer Normativo CST n.º 214/72, de 15 de Agosto de 1972

Produtos renovados que se destinam à locação mercantil estão sujeitos ao IPI.

A operação de recondicionamento, no caso, não está abrangida pelo disposto no art. 1() § 4º do RIPI Valor tributável dos produtos reconicionados.

01 - IPI

01.01 - industrialização

01.01.05 - Recondicionamento

1. De conformidade com o disposto no art. 1(), § 4º inciso L do RIPI aprovado pelo Decreto n.º 70.162/72, o recondicionamento de máquinas, aparelhos e objetos, usados, não constitui industrialização, quando tais produtos se destinem ao uso da própria empresa ou quando a operação tenha sido realizada por encomenda de terceiro não estabelecido com o comércio desses bens.

2. No caso, porém de serem os produtos destinados à locação mercantil, o recondicionamento se enquadra como operação Industrial por isso que a locação é, por definição legal, o contrato pelo qual uma das partes se obriga a dar à outra, por determinado tempo e preço certo o uso de alguma coisa ou do seu trabalho (C. Comercial, artigo 226) É óbvio, portanto, que na hipótese, o produto reconicionado não seria usado pela própria empresa como exige o Regulamento, mas pelo locatário.

3. Convém notar que, conforme já foi esclarecido no Parecer Normativo n.º 437/70, para que se caracterize o (recondicionamento ou renovação não basta que sejam efetuados pequenos consertos, mesmo com substituição de peças, mas é necessário que a operação restitua ao produto condições de funcionamento como se fosse novo. Assim, a desmontagem, limpeza e lubrificação, a eventual substituição de peças e a restauração da pintura não caracterizam o recondicionamento. Todavia, a troca ou retificação de partes essenciais, como o motor do automóvel ou circuito de computadores, inegavelmente caracterizam a industrialização.

.....

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Portanto, não são quaisquer reparos que implicam a recuperação de determinado bem. No caso concreto, esses reparos têm o objetivo de garantir que a lingoteira e a chapa de aço cumpram o seu tempo de vida útil originariamente estabelecido, sem lhes garantir o funcionamento como se novo fossem.

Não é por outro motivo que esse Conselho de Contribuintes, nas ocasiões em que analisou a matéria, concluiu que as lingoteiras têm a natureza de produtos intermediários. Citem-se, como exemplo, os Acórdãos n.ºs 3.314/07/CE e 17.284/07/2ª.

Veja-se que o entendimento exposto no Acórdão n.º 20.819/15/2ª, já citado neste voto, é no sentido de que, o processo de manutenção não descaracteriza a classificação de um produto como intermediário, nos termos do inciso V da Instrução Normativa n.º 01/86.

Pelo exposto, considerando que a lingoteira de cobre e as chapas de aço são utilizadas no processo industrial da Impugnante e que esses bens exercem função específica, essencial e particularizada no processo produtivo, mantendo contato direto com os produtos em fabricação, desgastando-se totalmente e perdendo sua funcionalidade específica em prazo não superior a 12 (doze) meses, apresenta-se como correto o creditamento executado pela Impugnante.

Pelo exposto, acho imprescindível a realização da prova pericial, motivo pelo qual a deferia. Contudo, vencida esta parte, com os elementos existentes no processo, julgo parcialmente procedente o lançamento para excluir as exigências relativas às chapas de aço e lingoteira de cobre.

**Sala das Sessões, 02 de maio de 2017.**

**Luciana Mundim de Mattos Paixão  
Conselheira**