

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 4.844/17/CE Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000398747-51
Recurso de Revisão: 40.060143671-27
Recorrente: Aperam Inox América do Sul S.A.
IE: 687013342.03-52
Recorrida: Fazenda Pública Estadual
Proc. S. Passivo: Sacha Calmon Navarro Coêlho/Outro(s)
Origem: DF/Ipatinga

EMENTA

ALÍQUOTA DE ICMS - DIFERENCIAL - MATERIAL DE USO E CONSUMO - OPERAÇÃO INTERESTADUAL. Constatada a falta de recolhimento do imposto resultante da aplicação do percentual relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual pelas aquisições de mercadorias destinadas a uso e consumo do estabelecimento e oriundas de outra unidade da Federação, nos termos do art. 6º, inciso II e art. 12, § 2º, da Lei nº 6.763/75 e art. 42, § 1º, do RICMS/02. Crédito tributário reformulado pela Fiscalização. Entretanto devem ser excluídas as exigências fiscais relativas aos produtos amostrador, termopar e tubos sopro de oxigênio. Correto o lançamento remanescente no tocante ao ICMS e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75. Reformada a decisão anterior.

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - MATERIAL DE USO E CONSUMO. Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS provenientes de aquisições de materiais destinados ao uso ou consumo do estabelecimento, os quais não se caracterizam como produtos intermediários, nos termos do art. 66, inciso V do RICMS/02. Infração caracterizada nos termos do art. 70, inciso III da Parte Geral do RICMS/02. Entretanto devem ser excluídas as exigências fiscais relativas aos produtos amostrador, termopar e tubos sopro de oxigênio. Correto o lançamento remanescente no tocante ao ICMS e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75. Quanto à Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, do citado diploma legal, deve ser excluída a sua majoração, nos termos do disposto no art. 79, inciso I, alínea "e", da Lei nº 22.549/17 c/c o art. 106, inciso II, do CTN. Reformada a decisão anterior. Recurso de Revisão conhecido à unanimidade e parcialmente provido por maioria de votos.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a acusação fiscal de aproveitamento indevido de créditos de ICMS, no período de janeiro a abril de 2015, provenientes de aquisições de materiais destinados ao uso ou consumo do estabelecimento, os quais, segundo a

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

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

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

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

A 3ª Câmara de Julgamento, em decisão consubstanciada no Acórdão nº 22.401/17/3ª, julgou em preliminar, à unanimidade, pela rejeição da arguição de nulidade do lançamento. Ainda, em preliminar, à unanimidade, pelo indeferimento do pedido de perícia. No mérito, pelo voto de qualidade, julgou parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 1.156/1.173, conforme parecer da Assessoria do CC/MG. Vencidas, em parte, as Conselheiras Cinara Lucchesi Vasconcelos Campos que além da decisão majoritária, excluía as exigências relativas ao amostrador, ao termopar e ao giz marcador e Luciana Mundim de Mattos Paixão (Revisora) que excluía, também, os produtos utilizados no tratamento da água utilizada no processo produtivo, rebole e os tubos sopro de oxigênio empregados no alto forno.

Inconformada, a Recorrente interpõe, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, o Recurso de Revisão de fls. 1.311/1.346, requerendo, ao final, seu conhecimento e provimento.

DECISÃO

Superadas as condições de admissibilidade capituladas no art. 163, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, uma vez que a decisão recorrida foi tomada pelo voto de qualidade, é cabível o presente Recurso de Revisão.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Cumprido de início ressaltar que, nos termos do art. 168 do RPTA, o Recurso de Revisão admitido devolve à Câmara Especial o conhecimento da matéria nele versada.

A Recorrente argui a nulidade do lançamento sob o argumento de que o Auto de Infração carece de motivação e requer necessariamente, para seu adequado deslinde, da produção de prova pericial.

A propósito deste aspecto, cabe assinalar a disposição contida no art. 173, inciso I, do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, segundo o qual é irrecurável, na esfera administrativa, o pedido de produção de prova.

De todo modo, convém destacar que o acórdão recorrido deixou consignado que “a Fiscalização, objetivando verificar a utilização prática pela Autuada de alguns produtos cujas aquisições ensejaram aproveitamentos de créditos de ICMS, para ratificar se, de fato, estas mercadorias se enquadravam como produtos intermediários à luz da legislação tributária em vigor, especialmente a Instrução Normativa SLT Nº 01/86, pesquisou sobre diversas mercadorias em PTAs antigos, muitos desses julgados pelo CC/MG, sendo outros quitados pela Autuada (o Anexo 6 do Auto de Infração traz folhas digitalizadas desses PTAs contendo informações importantes sobre tais produtos, inclusive laudos periciais, trechos dos Acórdãos, etc.).

A Fiscalização também utilizou informações colhidas durante cinco dias de visitas ao estabelecimento autuado, realizadas em novembro e dezembro de 2014 (os relatórios destas visitas compõem os Anexos 7 e 8 do Auto de Infração), que serviram como motivação do lançamento relativo ao PTA nº 01.000256901-90, cujo mérito foi aprovado pelo E. CC/MG por intermédio das decisões proferidas nos Acórdãos nºs 21.915/16/3ª e 4.588/16/CE.

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

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

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

Nestas visitas foram coletados materiais fotográficos bem como informações técnicas.

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

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

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

Assim, por se tratar de prova especial, a perícia só pode ser admitida quando a apuração do fato em litígio não se puder fazer pelos meios ordinários de convencimento, o que não ocorre no presente caso, eis que os argumentos e as informações carreados aos autos pela Fiscalização, bem como pela própria Impugnante em sua defesa, revelam-se suficientes para a elucidação das questões postas.

Conforme relatado, a autuação ora em apreço versa sobre a acusação fiscal de aproveitamento indevido de créditos de ICMS, no período de janeiro a abril de 2015, provenientes de aquisições de materiais destinados ao uso ou consumo do estabelecimento, os quais, segundo a Fiscalização, não se caracterizam como produtos intermediários, nos termos do art. 66, inciso V do RICMS/02.

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

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

Exige-se, a propósito, ICMS e Multa de Revalidação prevista no inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75.

Do Aproveitamento Indevido de Créditos do Imposto

Este item versa acerca do aproveitamento indevido de créditos de ICMS, no período de janeiro a abril de 2015, provenientes de aquisições de materiais tidos pela Fiscalização como destinados ao uso ou consumo do estabelecimento, os quais não se

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

Tendo presente o foco da controvérsia instaurada entre a Fiscalização e a Recorrente, impõe-se, de plano, que seja trazida a lume a legislação de regência da matéria.

Como é sabido, no cumprimento de seu mister constitucional (art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “c”), coube ao legislador complementar disciplinar, em linhas gerais, o regime de compensação do ICMS (arts. 19 e seguintes da Lei Complementar nº 87/96).

Para fins de deslinde da contenda objeto dos presentes autos, destacam-se os seguintes dispositivos da LC nº 87/96:

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.

(...)

Art. 21. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:

(...)

III - vier a ser utilizada em fim alheio à atividade do estabelecimento;

(...)

Art. 33. Na aplicação do art. 20 observar-se-á o seguinte:

I - somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2020;

(...).

Uma vez veiculadas, na Lei Complementar nº 87/96, as normas gerais reitoras do direito ao aproveitamento de créditos em tema de ICMS, ao legislador

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

estadual incumbe adensar a disciplina da matéria, conferindo-lhe o detalhamento necessário à sua fiel aplicação, observado, por óbvio, o quadro normativo delimitado pelo legislador complementar.

No âmbito da legislação tributária do estado de Minas Gerais, referida incumbência é desempenhada pela Lei nº 6.763/75 (notadamente em seus arts. 28 e seguintes), pelo Regulamento do ICMS (RICMS: em especial, nos arts. 62 a 76) e, ainda, por diversas normas complementares editadas para tal fim (dentre as quais ressalta-se, em vista das discussões havidas no presente PTA, as Instruções Normativas SLT nº 01/86 e DLT/SRE 01/98).

Com referência ao regramento constante do Regulamento do ICMS, cumpre destacar, *in verbis*:

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:

(...)

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:

(...)

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;

(...)

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

(...)

§ 3º Consideram-se alheios à atividade do estabelecimento todos os bens que não sejam utilizados direta ou indiretamente na comercialização, industrialização, produção, extração, geração ou prestação de serviço de transporte, interestadual ou intermunicipal, ou de comunicação.

§ 4º Salvo prova em contrário, presume-se alheio à atividade do estabelecimento o veículo de transporte pessoal.

(...)

§ 5º Não gera direito a crédito a entrada de bens destinados ao emprego em atividade diversa de operação relativa à circulação de mercadoria ou de prestação de serviço de transporte,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

interestadual ou intermunicipal, ou de comunicação, ainda que desenvolvida paralelamente à atividade tributada.

Isto posto, em que pese o maior detalhamento decorrente das normas acima transcritas, constantes do Regulamento do ICMS, o deslinde da questão posta à apreciação desta Câmara Especial requer, todavia, que sejam também consideradas ainda as disposições objeto da Instrução Normativa SLT nº 01/86 e da Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98, cujo fundamento de validade decorre dos preceitos legais e regulamentares anteriormente mencionados.

Assim sendo, à vista da argumentação da Recorrente no sentido de que os créditos estornados pela Fiscalização dizem respeito a itens enquadrados no conceito de produto intermediário, cumpre analisar, de início, o disposto na Instrução Normativa SLT nº 01/86, pertinente ao tema.

Assim dispõe o referido instrumento normativo:

INSTRUÇÃO NORMATIVA SLT Nº 01, DE 20 DE FEVEREIRO DE 1986

Trata do conceito de produto intermediário, para efeito de direito ao crédito do ICM.

O DIRETOR DA SUPERINTENDÊNCIA DE LEGISLAÇÃO E TRIBUTAÇÃO, no uso da atribuição que lhe é conferida pelo artigo 24 da Consolidação da Legislação Tributária do Estado de Minas Gerais - CLTA/MG - aprovada pelo Decreto nº 23.780, de 10 de agosto de 1984, e

considerando que nos termos da legislação em vigor, para efeito de apuração do valor do ICM a pagar, será abatido o imposto incidente nas operações realizadas no período, sob a forma de crédito, dentre outros valores, o valor do imposto correspondente à entrada do produto intermediário;

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;

considerando as controvérsias que têm envolvido a conceituação extensiva de produto intermediário, e que o ponto essencial de divergência se prende às dificuldades verificadas na precisa identificação da efetiva participação do produto no processo de industrialização;

considerando, com efeito, que o centro das controvérsias reside no duplice circunstanciamento, qual seja o produto ser consumido imediata e integralmente dentro da linha de produção;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

considerando que, após estudos, debates, disputas administrativas e judiciais, revisão e reajustes de conceitos, com recolhimento de pareceres e laudos técnicos, tem-se como a florado, fruto de todo esse trabalho e em especial da jurisprudência administrativa que já se pode ter como firmada, um entendimento bem fortalecido a respeito da espécie, capaz de reduzir dúvidas a prevenir dissensões, RESOLVE:

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

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

III - 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.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

VI - Esta Instrução entra em vigor na data de sua publicação e revoga as disposições em contrário. (Grifou-se).

Antes mesmo de adentrar os comandos normativos da Instrução Normativa anteriormente reproduzida, convém assinalar alguns pontos relevantes para a compreensão da opção adotada pela legislação tributária em tema de aproveitamento de créditos do ICMS.

Em primeiro lugar, tendo presente as disposições da Lei Complementar nº 87/96, da Lei nº 6.763/75 e, ainda, conforme explicitado nos “*consideranda*” apostos na parte introdutória da IN nº 01/86, resulta evidente a adoção, em matéria de ICMS, do chamado “critério do crédito físico”, em contraposição ao sistema do “crédito financeiro”, prevalecente na maioria dos países que tributam o consumo por meio do Imposto sobre o Valor Adicionado (IVA).

Com efeito, restou estabelecido que produto intermediário é aquele que, empregado diretamente no processo de industrialização, integra-se ao novo produto.

Uma vez assentada tal regra, dispõe a IN nº 01/86 que, por extensão, produto intermediário é também o que, embora não se integrando ao novo produto, seja consumido imediata e integralmente no curso da industrialização.

Cabe destacar, desde logo, que a IN nº 01/86, como não poderia deixar de ser, em nada inova as normas legais e regulamentares que lhe dão suporte, eis que o conceito de produto intermediário, nos termos anteriormente expostos, encontra-se em linha com o preceito contido no art. 66, inciso V, alínea “b” do RICMS/02. Confira-se:

Art. 66. (...)

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:

(...)

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; (grifou-se).

Vê-se, portanto, que, afora os insumos que efetivamente são incorporados ao produto final resultante da industrialização (integrando-o enquanto elemento componente), incluem-se também no conceito de produto intermediário aqueles itens que, a despeito de não se integrarem fisicamente ao novo produto, sejam consumidos imediate e integralmente ao longo do processo industrial, residindo precisamente aqui as maiores controvérsias relacionadas à matéria.

Em outras palavras, são considerados também como “intermediários” os produtos que atendam a este *dúplice circunstanciamento*, vale dizer, os produtos que sejam consumidos de forma *imediate e integral* no âmbito da industrialização (ou, na dicção normativa, “*dentro linha de produção*”).

Resulta evidente que, para fins de aplicação da norma, as dificuldades de identificação dos elementos que se integram fisicamente ao produto final são significativamente menores que aquelas enfrentadas relativamente aos produtos cujo crédito é admitido com supedâneo no *dúplice circunstanciamento* acima mencionado.

Tal se dá, dentre outros fatores, em razão polissemia verificada no tocante aos termos “imediate” e “integral”, motivo pelo qual o legislador cuidou de defini-los, fazendo-o nos seguintes termos:

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

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

Os elementos constantes dos itens I e II apresentados, compõem o núcleo fundamental da Instrução Normativa nº 01/86 e, nesta condição, hão de ser considerados para efeito de interpretação das suas demais disposições, conforme será detalhado mais à frente.

Por ora, cumpre ressaltar os aspectos mais importantes da conceituação normativa.

Como se vê dos trechos grifados dos itens I e II, o conceito de “consumo imediato” está associado a dois pressupostos básicos, a saber: o consumo deverá ser direto e, além disso, de produto individualizado.

O primeiro deles, por si só, não traz maiores esclarecimentos, eis que mais de uma interpretação plausível poderia ser, em princípio, aferida a partir do termo “direto”, tanto assim que a própria IN nº 01/86 se preocupou em explicá-lo mais detidamente.

Assim fazendo, encareceu o fato de que o consumo, para ser tido como “direto”, deverá ocorrer “*num ponto qualquer da linha de produção, mas nunca marginalmente ou em linhas independentes*”, exigência esta que se harmoniza com a supramencionada expressão “*diretamente no processo produtivo*”, utilizada no *caput*

do inciso V do art. 66 do RICMS/02, bem como com a expressão “*dentro da linha de produção*”, utilizada na parte introdutória da referida IN.

Entretanto, além de cingir o direito ao aproveitamento de créditos do ICMS aos insumos efetivamente utilizados na linha principal de produção, exige-se ainda que o produto em questão tenha “*caráter de indiscutível essencialidade na obtenção do novo produto*”.

Merece ainda um registro especial a exigência de que se trate de “produto individualizado”. Tal pressuposto, ressalte-se, é reiteradamente afirmado no texto da Instrução Normativa nº 01/86 e, como será visto adiante, importará na regra (embora a legislação tenha admitido exceções) de vedação ao aproveitamento do crédito referente a partes e peças de máquina, aparelho ou equipamento.

Uma vez analisado o conceito normativo de consumo “*imediate*”, cumpre trazer à baila o segundo item que compõe o *dúplice* circunstanciamento referido na norma, ou seja, o “consumo integral”.

Sob esse título, a IN nº 01/86 está a tratar da noção do exaurimento do produto individualizado, em decorrência do uso que lhe é próprio, tenha ou não havido o seu desaparecimento físico total.

Com efeito, cuida-se aqui do consumo ou desgaste¹ contínuo, gradativo e progressivo, do qual resulta a exaustão (física e/ou funcional) do produto, como tal entendido o seu esgotamento ou inutilização em decorrência do cumprimento da sua finalidade no curso da industrialização, finalidade esta que, ainda segundo dispõe a norma, há de ser *específica* no respectivo processo industrial.

Estando assentada a relevância do exaurimento, enquanto elemento indispensável à caracterização do produto intermediário para fins de ICMS, a IN nº 01/86 tratou de afastar eventuais questionamentos ao asseverar que o produto não poderá comportar recuperação ou restauração de seu todo ou de seus elementos (o que, diga-se de passagem, necessariamente decorre do conceito de *exaurimento* adotado pela legislação).

Uma vez estabelecidos os preceitos fundamentais que ensejaram a sua edição, a Instrução Normativa nº 01/86 passa a dispor acerca dos itens que se encontram excluídos do conceito de produto intermediário.

Conquanto se possa inferir, a partir da análise *a contrario sensu*, quais seriam os elementos não contidos na definição de produto intermediário (estando aqui enquadrados todos aqueles que não correspondam aos ditames acima analisados), entendeu por bem o legislador destacar alguns deles de modo expreso, a saber:

- 1 - ferramentas, instrumentos ou utensílios, ainda que estes se desgastem ou se deteriorem no curso do processo de industrialização;
- 2 - partes e peças de máquinas, aparelhos ou equipamentos.

¹ A Instrução Normativa SUTRI nº 01, de 2017, alterou a IN nº 01/86, a partir de 01/04/17, para excluir a referência ao “desgaste”.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em relação ao primeiro grupo, sua exclusão justifica-se em decorrência do não atendimento ao pressuposto do consumo “integral”, isto é, em virtude da inoportunidade do exaurimento, como tal definido na IN nº 01/86 (embora, como dito, sofram algum desgaste ou deterioração em decorrência do seu uso).

Por outro lado, quanto às partes e peças, falta-lhes o requisito de se constituírem em produtos “individualizados”.

Em outras palavras, as partes e peças não dispõem de “*identidade própria*” hábil a conferir-lhes a individualização requerida pela legislação, motivo pelo qual caracterizam-se como meros componentes de uma estrutura estável e duradoura (máquinas, aparelhos ou equipamentos), da qual eventualmente se separam, por ocasião das manutenções que importam em sua substituição periódica.

Todavia, durante o período objeto da presente autuação, a legislação previa exceção no tocante à vedação aplicável às partes e peças, conforme se pode constatar no item V da IN nº 01/86².

Assim sendo, admitia-se o creditamento referente às partes ou peças desde que estas:

- desenvolvessem atuação particularizada, essencial e específica;
- estivessem inseridas na linha de produção;
- em contato físico com o produto objeto da industrialização e desde que tal contato importasse na perda de suas dimensões ou características originais, resultando daí a necessidade de sua substituição periódica em razão de inutilização ou exaurimento, embora preservada a estrutura à qual pertençam.

Isto posto, cumpre ressaltar ainda um último ponto relativamente às disposições constantes da Instrução Normativa SLT nº 01/86.

Trata-se do fato de que approve ao legislador determinar que todas as condições previstas na norma (inclusive àquelas aplicáveis às partes e peças) sejam atendidas cumulativamente.

Em resumo, à luz da referida legislação, a par dos insumos que sejam integrados fisicamente ao produto final, admite-se também o aproveitamento de crédito do ICMS relativamente aos itens que atendam a todos os requisitos a seguir sintetizados:

- 1 – sejam caracterizados como produto individualizado;
- 2 – atuem na linha principal de produção;
- 3 – sejam essenciais à obtenção do novo produto;
- 4 – resultem exauridos após a sua utilização na finalidade que lhes é própria;
- 5 – não comportem recuperação ou restauração, total ou parcial.

² A Instrução Normativa SUTRI nº 01, de 2017, anteriormente citada, revogou o item V da IN nº 01/86, a partir de 01/04/17.

Considerando que os elementos anteriormente arrolados constituem o núcleo fundamental da norma veiculada pela IN nº 01/86, deve ser reiterado que os mesmos aplicam-se inclusive no tocante às partes e peças. Vale dizer, para que sejam tidos como produto intermediário, além dos requisitos específicos, as partes e peças devem também se enquadrar no esquema normativo aplicável aos demais produtos intermediários (sintetizados nos itens 1 a 5).

Isto se justifica na medida em que a admissão de crédito relativamente às partes e peças constitui uma exceção à regra (que, como visto, é a vedação quanto a este creditamento), não sendo plausível supor que, relativamente às exceções, aplicar-se-ia um rol de exigências menor que aquele válido para os demais produtos intermediários.

Uma vez fixados os parâmetros estabelecidos na legislação, reafirma-se que somente será considerado “produto intermediário” o insumo que se enquadre nas regras anteriormente apresentadas, sendo os demais caracterizados como “bens de uso ou consumo”, cujo crédito, como visto, encontra-se vedado (até 31/12/19) por força do disposto no art. 33, inciso I, da Lei Complementar nº 87/96.

Demais disso, por estarem expressamente vedados na IN nº 01/86, **não** se admite o crédito relativo a ferramentas, instrumentos, utensílios (ainda que, como usualmente ocorre, venham a se deteriorar no curso do processo de industrialização), bem assim o crédito relativo às aquisições de partes e peças de máquina, aparelho ou equipamento, ressalvadas (no período anterior a 01/04/17) as exceções anteriormente tratadas.

Ante o exposto, cumpre destacar desde logo que reputa-se correto o trabalho fiscal em relação à glosa efetuada no tocante aos produtos arrolados no Auto de Infração, com exceção dos itens amostradores, termopares e tubos sopro de oxigênio.

A propósito destes insumos, a Fiscalização, bem como a decisão majoritária proferida pela Câmara *a quo*, entendeu que não estariam cumpridos os pressupostos legais.

Destarte, quanto aos amostradores, assinala o acórdão recorrido: “*verifica-se que os amostradores são utilizados para a coleta de amostras do aço líquido enquanto ele é produzido em diversos equipamentos da usina, tais como fornos e lingotadeiras, com o objetivo de análise da composição química*”.

Assim sendo, entendeu o voto vencedor que “*como a função desses produtos é somente a coleta de amostras para análise, eles não desenvolvem atuação particularizada, essencial e específica sobre o gusa ou o aço líquido no processo de industrialização da Impugnante, apesar de ser consumido em contato com o produto.*”

Ocorre, todavia, que, a teor do disposto na legislação de regência da matéria e diferentemente de outros materiais de laboratório utilizados em linha marginal de produção, os amostradores cumprem os requisitos para fins de caracterização enquanto produto intermediário.

Com efeito, trata-se de produto individualizado, consumido na linha principal de produção (e neste ponto, reitera-se, os amostradores ora em apreço se distinguem dos demais itens utilizados em análises laboratoriais marginais à produção), essenciais na obtenção do novo produto e que se exaurem na finalidade que lhes é própria, resultando daí a possibilidade de aproveitamento dos respectivos créditos.

De igual modo, tendo presente os esclarecimentos constantes na manifestação fiscal (devidamente reproduzidos no acórdão recorrido) relativamente ao produto tubos sopro de oxigênio, afigura-se cabível o creditamento efetuado pela Recorrente.

Tal como efetuado nos itens cujo crédito foi glosado, também aqui há de ser feita a análise acerca da utilização dos produtos no processo de produção específico levado a cabo pela Recorrente.

Tanto no que se refere aos termopares (sensores de temperatura que entram em contato com o aço líquido, de sorte a gerar um sinal elétrico que é enviado para o aparelho de medição), quanto aos tubos sopro de oxigênio (por onde passa o oxigênio injetado nos altos fornos para romper o furo de gusa, na ocorrência de obstruções), vê-se que, à luz da legislação de regência da matéria, todos os requisitos legais foram atendidos.

Referidos produtos desenvolvem atuação particularizada e específica na linha principal de produção, são essenciais à obtenção do novo produto, resultam exauridos após a sua utilização na finalidade que lhes é própria, não comportando recuperação ou restauração, seja ela total ou parcial, e indiscutivelmente apresentam contato físico com o produto que se industrializa.

Segundo os mesmos critérios legais e regulamentares e tendo presente a atividade desenvolvida no estabelecimento autuado, não se admite, por outro lado, o aproveitamento de créditos relativos às aquisições de produtos utilizados no tratamento de água, giz, reboło, bem assim aos chamados *itens de laboratório*, cuja utilização não corresponde aos quesitos erigidos pela legislação como caracterizadores do produto intermediário para fins de aproveitamento de crédito do ICMS.

Com referência aos demais itens objeto do presente recurso de revisão, reiteram-se aqui as razões aduzidas no âmbito do acórdão recorrido, pelos seus próprios fundamentos.

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

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

A entrada, em estabelecimento de contribuinte neste estado, em decorrência de operação interestadual, de mercadoria destinada a uso, consumo ou ativo imobilizado e que não esteja vinculada à operação ou prestação subsequente, está

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

sujeita à incidência do percentual relativo à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual, nos termos do disposto no § 1º do art. 42 do RICMS/02.

Tal obrigação resulta de expressa previsão constitucional (inciso VIII do § 2º do art. 155), tendo por escopo propiciar a repartição de receita entre as unidades da Federação de origem e de destino do produto, e impõe-se quando a mercadoria, destinada, em operação interestadual, a contribuinte do ICMS, não estiver vinculada a posterior operação tributada pelo imposto.

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

Art. 5º - (...)

§ 1º - o imposto incide sobre:

(...)

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

(...)

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

(...)

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

Art. 12 - (...)

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

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

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

Efeitos de 15/12/2002 a 31/12/2015 - Redação original: "I - entrada, em estabelecimento de contribuinte no Estado, em decorrência de operação interestadual, de mercadoria destinada a

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

uso, consumo ou ativo permanente e de utilização do respectivo serviço de transporte; II - utilização, por contribuinte deste Estado, de serviço de transporte ou de serviço oneroso de comunicação cuja prestação, em ambos os casos, tenha-se iniciado em outra unidade da Federação e não esteja vinculada a operação ou prestação subseqüentes."

Conforme bem assinalado no acórdão recorrido, esta imputação fiscal encontra-se intimamente relacionada à acusação de apropriação indevida de créditos do imposto, ou seja, caracterizando-se o aproveitamento indevido, tendo em vista a caracterização da mercadoria como material de uso ou consumo do estabelecimento, e constatando-se que a aquisição dessa mercadoria origina-se de contribuinte estabelecido em outra unidade da Federação, estará caracterizada a obrigação de recolher o tributo sobre a diferença entre as alíquotas interna e interestadual.

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

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

Com referência aos questionamentos da Recorrente no tocante às penalidades cominadas, cumpre esclarecer que não se cogita em violação ao princípio do não confisco em se tratando de multa que está prevista na legislação estadual, efetivada nos exatos termos determinados pela Lei nº 6.763/75, à qual se encontra o Conselho de Contribuintes adstrito em seu julgamento, a teor do art. 110 do RPTA, que assim determina:

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

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda;

(...)

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

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - MULTA DE REVALIDAÇÃO - TAXA SELIC. 1- A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM PREVISÃO LEGAL E NÃO SE SUJEITA À VEDAÇÃO CONSTITUCIONAL DE INSTITUIÇÃO DE TRIBUTO COM NATUREZA DE CONFISCO, DADO O SEU CARÁTER DE PENALIDADE, COM FUNÇÃO REPRESSIVA, PELO NÃO PAGAMENTO DO TRIBUTO NO MOMENTO DEVIDO, E PREVENTIVA, PARA DESESTIMULAR O COMPORTAMENTO DO CONTRIBUINTE DE NÃO PAGAR ESPONTANEAMENTE O TRIBUTO. 2- A TAXA SELIC

PODE SER UTILIZADA COMO ÍNDICE DE ATUALIZAÇÃO DOS CRÉDITOS E DÉBITOS TRIBUTÁRIOS DO ESTADO DE MINAS GERAIS, PAGOS COM ATRASO, EIS QUE PERMITIDA PELA LEI ESTADUAL Nº 63/1975, COM A REDAÇÃO ALTERADA PELA LEI ESTADUAL Nº 10.562/1991, QUE DETERMINA A ADOÇÃO DOS MESMOS CRITÉRIOS ADOTADOS NA CORREÇÃO DOS DÉBITOS FISCAIS FEDERAIS, DEVENDO INCIDIR A PARTIR DE 1º/01/1996, EM RAZÃO DO ADVENTO DA LEI FEDERAL Nº 9.250/1995.

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

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

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

(GRIFOU-SE).

Isto posto, cabe destacar que, posteriormente à lavratura do Auto de Infração ora em apreço, sobreveio a Lei Estadual nº 22.549/17, em cujo âmbito, por força do disposto em seu art. 79, inciso I, alínea "e", foi extinto o instituto da "reincidência" e, por consequência, da majoração da multa isolada daí decorrente.

Assim sendo, à luz do que preceitua o Código Tributário Nacional, relativamente ao que se convencionou designar "retroatividade benigna" (art. 106, inciso II), impõe-se que seja adequada a multa isolada cominada no presente feito fiscal de sorte a dar cumprimento à novel legislação, excluindo-se a majoração exigida.

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em conhecer do Recurso de Revisão. No mérito, por maioria de votos, em lhe dar provimento parcial para excluir as exigências fiscais relativas a amostrador, termopar e tubos sopro de oxigênio e, ainda, excluir a majoração da multa isolada, nos termos do disposto no art. 79, inciso I, alínea "e" da Lei nº 22.549/17 c/c o art. 106, inciso II do CTN. Vencidos, em parte, os Conselheiros Carlos Alberto Moreira Alves (Relator), Luciana Mundim de Mattos Paixão e Sauro Henrique de Almeida que excluía também as exigências relativas ao giz marcador,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

aos produtos utilizados no tratamento da água utilizada no processo produtivo e ao rebolo, nos termos do voto vencido. Vencidos, ainda, em parte, os Conselheiros Eduardo de Souza Assis (Revisor) e Marco Túlio da Silva, que excluía apenas a majoração da multa isolada. Designado relator o Conselheiro Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior. Pela Recorrente, sustentou oralmente o Dr. Wenceslau Teixeira Madeira e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Carlos José da Rocha. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros vencidos.

Sala das Sessões, 14 de julho de 2017.

**Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior
Presidente / Relator designado**

T

CC/MIG