

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 4.863/17/CE Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000311761-09
Recurso de Revisão: 40.060144046-69
Recorrente: Gerdau Aços Longos S.A.
IE: 223346945.00-06
Recorrida: Fazenda Pública Estadual
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/BEM ALHEIO. Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a aquisições de materiais de uso e consumo e bens alheios à atividade do estabelecimento. Infração caracterizada nos termos do art. 70, incisos III e XIII do RICMS/02. Excluídas as exigências relativas à majoração da multa isolada em virtude de revogação do inciso I do § 5º e dos §§ 6º e 7º do art. 53, todos da Lei nº 6.763/75, pela Lei nº 22.549/17, nos moldes do art. 106, inciso II, alínea "c" do CTN e, ainda, as exigências relativas aos produtos "termopares", "sensores dipcarb" e "régua". Corretas as exigências remanescentes de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, da Lei nº 6.763/75. Reformada a decisão anterior.

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 oriundas de outra unidade da Federação, classificadas como materiais de uso e consumo ou alheias à atividade do estabelecimento. Ressalvadas as exigências relativas aos produtos "termopares", "sensores dipcarb" e "régua", infração caracterizada nos termos do art. 6º, inciso II e art. 12, § 2º, da Lei nº 6.763/75 e art. 42, § 1º, do RICMS/02. Corretas as exigências remanescentes de ICMS e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75. Reformada a decisão anterior.

Recurso de Revisão conhecido à unanimidade e parcialmente provido por maioria de votos.

RELATÓRIO

A presente autuação versa sobre a acusação fiscal de recolhimento a menor de ICMS, nos meses janeiro a dezembro de 2014, em função das seguintes irregularidades:

1 - aproveitamento indevido de créditos do imposto relativos a mercadorias caracterizadas como materiais de uso e consumo ou alheias à atividade do

estabelecimento, a cujo respeito exige-se ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, da Lei nº 6.763/75, majorada em 100% (cem por cento), com fulcro no art. 53, § § 6º e 7º, da mesma lei, em função de reincidência;

2 - falta de recolhimento do ICMS relativo à diferença de alíquota, inerente às aquisições interestaduais de materiais de uso e consumo ou de mercadorias alheias à atividade do estabelecimento, em relação à qual exige-se ICMS e multa de revalidação.

A 3ª Câmara de Julgamento, em decisão consubstanciada no Acórdão nº 22.418/17/3ª, pelo voto de qualidade, julgou procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Vencidos os Conselheiros Vander Francisco Costa (Revisor) e Alea Bretas Ferreira que o julgavam parcialmente procedente para excluir as exigências relativas aos discos de laminação, eixos, correias transportadoras, termopares, sensores dipcarb e rolos de laminação.

Inconformada, a Recorrente interpõe, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, o Recurso de Revisão de fls. 369/397, 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.

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.

Considerando que a decisão tomada por esta Câmara Especial, em grande medida, não se contrapõe à fundamentação do acórdão recorrido, adota-se parcialmente os fundamentos da decisão “*a quo*”, ressalvadas, em especial, as questões pertinentes à majoração da multa isolada e às exigências referentes aos produtos “termopares”, “sensores dipcarb” e “régua”.

Irregularidade 1 – Crédito de ICMS – Aproveitamento Indevido – Materiais de Uso e Consumo/Bens Alheios

A irregularidade refere-se a aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a aquisições de mercadorias caracterizadas como materiais de uso e consumo ou alheias à atividade do estabelecimento.

As exigências fiscais referem-se ao ICMS apurado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, respectivamente, esta última majorada em 100% (cem por cento), com fulcro no art. 53, § § 6º e 7º da mesma lei, em função de reincidência.

Conforme demonstrado nas planilhas inseridas nas mídias eletrônicas acostadas às fls. 32 e 177, os créditos indevidamente apropriados referem-se a

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

aquisições de mercadorias diversas, que foram subdivididas pelo Fisco de acordo a função/aplicação dos respectivos produtos:

Equipamento de Proteção Individual/Uniforme (Bens Alheios)

O grupo intitulado “Equipamentos de proteção Individual /Uniforme” refere-se a notas fiscais relativas a aquisições de mercadorias diversas, como peças de vestuário em geral e equipamentos destinados à proteção e segurança dos trabalhadores da empresa, conforme exemplos abaixo:

EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL/UNIFORME - EXEMPOS

BLUSAO AZUL MLONGA NR 52 G TARJA REFLEX
BLUSAO AZUL MLONGA NR 62 XL TARJA REFLEX
BLUSAO COURO ALUMINIZADO
BLUSAO VERDE DE SEGURANCA

BOTINA ELETRICISTA PU BID ELAST 39
BOTINA ELETRICISTA PU BID ELAST 41
BOTINA ELETRICISTA PU BID ELAST 42
BOTINA ELETRICISTA PU BID ELAST 44

CINTO SEGURANCA ALTISEG PCI014
CINTO SEGURANCA ALTISEG PCI016 ERGO ISOL
CINTO SEGURANCA ALTISEG PCI054
COLETE SEGURANCA TIPO X

LENTE MASCARA SOLDA INCOLOR 3X51X107MM
LENTE OCULOS INCOL STEALTH S700C AMP VIS
LENTE OCULOS VERDE T6 BASC
LUVA SEG KOURION 20X40CM ALUMINIZADA

Refeição (Bem Alheio)

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

Grupo "REFEIÇÃO" - Exemplos

SV ALMOCO
SV JANTAR
SV CEIA
SV REFEICOES DE TERCEIROS
SV LANCHE DIFERENCIADO DIV
SV REFEICAO RETROATIVA 2013

Acessório de Equipamento (Uso e Consumo)

Refere-se ao produto “Capa Rolamento Danieli”.

Condicionador de Ar (Bens Alheios)

Refere-se a aquisições dos seguintes produtos:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

CONDICIONADOR AR SPRINGER ZCA185BB
CONDICIONADOR AR SPRINGER 42XQC036515LS
UNIDADE CONDENS SPRINGER 38CQD048535MS
UNIDAD EVAP 48000 SPRINGER 42XQC048515LS
HELICE AR CONDICIONADOACJCOD GW05845001
HELICE AR CONDICIONADOSPLITCOD 17601033
TURBINA CODIGO 42819023CARRIER
MOTOR EL 220V 18CV 60HZ 60KC 25901160
EIXO EXTRA DIR GCONSOLE CH4 C 43125000
EIXO EXTRA ESQ GCONSOLE CH4 C 43125001
MOTOR ZHONGSHAN BROADOCEANMOD Y6S420B04
CONTROLE REMOTO WIRELESS R05BGECARRIER
UNIDADE CONDENS SPRINGER 38XCD036515MS

Eletrodomésticos (Bens Alheios)

Refere-se aos produtos “Micro Ondas Brastemp Clean 20 L BMS 26” e “TV 42 LED FULL HD LG 42LN5460”.

Equipamento para Manutenção (Bem Alheio)

Trata-se dos equipamentos “Máquina de Solda ESAB LHN 220I PLUS” e “Máquina de Solda Portátil”.

Equipamento, Ferramenta, Instrumento, ou Utensílio de Manutenção (Bens Alheios)

Refere-se a bens diversos utilizados na manutenção, tais como: “Chaveta Eixo e Porca”, “Chave Boca Fixa 916x58 Poligonal”, “Chave Fenda Cruzada 38x6”, “Caixa Ferramente Sanf Tramontina 44952660”, “Chaveta Car 10”, “Talhadeira Man Gedore 352HS 19”, “Broca 1116”, “Esmerilhadeira Ang BOSCH GSW24230”, dentre outros.

Instrumento Portátil de Medição (Bem Alheio)

Refere-se aos bens: “Pirômetro” e “Pirômetro Óptico Digit Ref. ST60 Proplus”.

Material/Equipamento de Laboratório (Bens Alheios)

Refere-se a “Ácido Bórico Vetec”, “Ácido Bórico PA ACS 1000g”, “Cápsula Alumínio Análise 399x7mm”, “Amostrador Imersão ECIL 104624”, “Amostrador Imersão ECIL 1022546”, “Seringa de Graxa para Bomba Molecular”, “KIT Diafragma”, “GAP Fonte Hirep Câmara de Análise”, “Coluna Molecular”, “Coluna Porapak”, “Tampa Porc P/Cadinho 36mm Nível 123”, “Caçarola” e “Teste com Supressor de PO Kurita”.

Material/Equipamento para Segurança (bens Alheios)

Trata-se de “Detector Riken KEIKI GX2009”, “Detector Gás Ref RIKI 72500402”, “Detector Gás Honeywell DG03123” e “Detector Gás Ref Riken Keiki OX500”.

Proteção contra Incêndio (Bens Alheios)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Rubrica vinculada aos produtos “Detector de Fumaça P/Central SFP 204”, “Caixa Fixação Alarme Wellock” e “Base P/Detector Fumaça”.

Tratamento de Água (Bens Alheios)

PRODUTOS UTILIZADOS NO TRATAMENTO DE ÁGUA

POLIMERO CATIONICO REF MAFLOC AH4925	INIBIDOR KURITA KURIZET S110 CORR 200KG
ANTIESPUMANTE BULAB 4110 BUCKMAN 950KG	INIBIDOR CORROSAO KURITA KURIZET S609
DISPERSANTE KURITA KURIZET T 231	COAGULANTE REF KURITA PAC E
INIBIDOR KURITA KURIZET S209 CORR 60 KG	INIBIDOR MICROBIOL KURITA KURIZET A653
INIBIDOR KURITA KURIZET S601 CORR 60KG	POLIMERO FLOCULANTE KURIFLOCK CP404 25KG
INIBIDOR CORROSAO KURITA KURIZET S210	INIBIDOR CORROSAO KURITA KURIZET S611
DESINCRUSTANTE KURITA KURIZET T235	INIBIDOR CORROSAO KURITA KURIZET S517
ANTI ESPUMANTE KURITA PL2910	ANTI ESPUMANTE KURITA PL2910 ONU NC C
DISPERSANTE QUIMICO KURITA GP3390	DISPERSANTE KURITA KURIZET T233
X	POLIMERO FLOCULANTE KURITA DP 6590

Parte/Peça/Componente de Manutenção (Uso e Consumo)

Como o próprio nome indica, trata-se de aquisições de partes e peças e outros bens utilizados na manutenção periódica (manutenção hidráulica, elétrica, mecânica, etc.) ou fabricação de outras partes/peças, tais como: abraçadeiras, acoplamentos, adaptadores, amortecedores, anéis, arruelas, bombas, buchas, bujões, cabos, cabeçotes, chapas, conectores, disjuntores, eixos, eletrodos, elementos filtrantes, eletrodutos, flanges, fusíveis, gaxetas, joelhos, juntas, lâminas, lubrificantes, luvas, mancais, parafusos, pinos, polias, porcas, relés, rolamentos, roldanas, sensores, tintas, uniões, válvulas, “Fabricar Duto de Saída dos Ventiladores”, “Fabricar Suporte Unid Condesadora”, “Fabricar Eixo Conf Des”, “Fabricar Engrenagem”, “Fabricar Eixo Suporte Conforme Desenho”, etc.

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

A Recorrente sustenta, no entanto, que a referida classificação não pode prosperar, pois, a seu ver, “com o advento da *LC 87/1996*, a possibilidade de creditamento passou a estar condicionada, única e exclusivamente, à utilização dos bens na atividade do estabelecimento, com exceção das entradas de bens alheios à atividade da empresa”.

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

Entende, assim, que “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”.

Salienta que, “no presente caso, ao lavrar o Auto de Infração, a Fiscalização glosou o crédito decorrente da aquisição de diversas mercadorias por tê-las classificado como bens de ‘uso e consumo’ e ‘alheios à atividade do estabelecimento’, sem qualquer justificativa e sem promover a correta verificação da utilização de cada um deles no seu processo produtivo, o que é absolutamente necessário à sua adequada classificação fiscal e contábil”.

Afirma, nesse sentido, que todos os bens classificados pela Fiscalização como de uso e consumo ou alheios à atividade do estabelecimento são empregados em seu processo produtivo, razão pela qual seria improcedente a glosa dos créditos por ela apropriados.

No entanto, ao contrário das alegações da Recorrente, a maior parte dos créditos por ela apropriados não encontram respaldo na legislação vigente, uma vez que efetivamente relacionados a materiais de uso e consumo ou bens alheios à sua atividade, cujos créditos são vedados pelo art. 70, incisos III e XIII do RICMS/02.

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;

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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 nº 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 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, 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 todos 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 dúplice circunstanciamento, qual seja o produto ser consumido imediata e integralmente dentro da linha de produção;

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 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 acima 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 acima 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 da 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 acima 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 acima grifados, 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 “imediato”, 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.

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”.

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 expresso, 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.

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 atuação, 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 aprovou ao legislador determinar que todas as condições previstas na norma (inclusive aquelas 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:

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.

- 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.

Considerando que os elementos acima 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 acima).

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 acima, 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 acima tratadas.

Superada a discussão relativa ao conceito de produto intermediário, passa-se agora à análise do estorno de créditos efetuado pela Fiscalização com fundamento na caracterização do bem como *alheio à atividade do estabelecimento*.

Considerando que a discussão acerca deste tema envolve também a caracterização do chamado *bem do ativo imobilizado* (uma vez que, em se tratando de aproveitamento de créditos de ICMS, tais conceitos são mutuamente excludentes), devem ser consideradas ainda as normas pertinentes ao aproveitamento do crédito relativo a estes bens.

Com efeito, sob o prisma da legislação do ICMS, o bem considerado ativo imobilizado não se confunde com o bem havido como alheio à atividade do estabelecimento, resultando daí a permissão ao aproveitamento do respectivo crédito do imposto, no primeiro caso, e a sua vedação nesta última hipótese.

Antes mesmo de abordarmos a legislação de regência da matéria, cabe assinalar, desde já, que a disciplina normativa aplicável ao aproveitamento de crédito

do ativo permanente é substancialmente diferente da aplicável ao produto intermediário, tanto no tocante aos requisitos para a sua admissão, quanto à forma de apropriação dos créditos legalmente admitidos.

Tomando-se por base o Regulamento do ICMS e abordando a questão sob o enfoque dos requisitos para a admissão dos créditos relativos aos bens do ativo³, destacam-se as seguintes disposições:

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;

(...)

§ 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;

IV - a limitação de sua vida útil decorrer apenas de causas físicas, tais como o uso, o desgaste natural ou a ação dos elementos da natureza, ou de causas funcionais, como a inadequação ou o obsolescimento;

V - não integrar o produto final, exceto se de forma residual.

VI - ser contabilizado como ativo imobilizado.

§ 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.

³ Por não se relacionarem à matéria versada nos presentes autos, as normas pertinentes, por assim dizer, à forma de apropriação destes créditos (em especial, os §§ 3º, 16 e 19, todos do art. 66 do RICMS) não serão aqui abordados.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 7º O crédito previsto no parágrafo anterior será admitido, também, em relação às partes e peças empregadas em bem de propriedade de terceiro e que se encontre na posse do contribuinte, desde que:

I - o bem satisfaça aos requisitos previstos nos incisos II a V do § 5º; e

II - as partes e peças atendam às condições previstas nos incisos do § 6º.

(...)

§ 12. Incluem-se, também, no conceito de bem do ativo imobilizado, observadas as condições estabelecidas nos §§ 5º e 6º deste artigo:

I - o bem fabricado no próprio estabelecimento do contribuinte;

II - a parte de bem imobilizado em partes;

III - a parte de bem principal a ser utilizada exclusivamente como sobressalente, desde que a parte tenha sido imobilizada individualmente;

IV - a parte de um bem principal que será agregada a este, desde que essa parte melhore as condições e amplie a vida útil econômica originalmente estimada para o bem principal;

V - a mercadoria originária do estoque do ativo circulante que for imobilizada para utilização nas atividades operacionais do contribuinte;

VI - o componente do bem, assim considerada a mercadoria utilizada na fabricação de bem do ativo imobilizado no próprio estabelecimento do contribuinte.

§ 13. Não se enquadra no conceito de bem do ativo imobilizado a parte de um bem principal não definida nas hipóteses previstas nos incisos II, III e IV do § 12 e utilizada para fins de restaurar ou manter o padrão original de desempenho do bem. (grifou-se)

Conforme se pode constatar a partir da legislação acima transcrita, notadamente os trechos grifados, a caracterização do bem como ativo permanente para fins de aproveitamento de crédito do ICMS tem em comum com a legislação pertinente à definição de produto intermediário o fato de que os requisitos não de ser atendidos **cumulativamente**.

Por outro lado, os pressupostos legais para a admissão do crédito, num e noutro caso, são distintos.

No tocante à definição do ativo, constata-se a existência de alguns critérios de natureza bastante objetiva (que, via de regra, são mais facilmente aferíveis) como, por exemplo, a exigência de que o bem seja de propriedade do contribuinte, tenha vida útil superior a 12 (doze) meses e seja contabilizado como ativo.

Vê-se que o simples fato de estar contabilizado, à luz da legislação comercial e dos princípios contábeis, no ativo permanente do estabelecimento **não** é motivo suficiente para que o bem seja tido como ativo para efeito de apropriação do crédito de ICMS, uma vez que esta é apenas uma dentre as várias condições impostas pela legislação tributária.

Cabe assinalar, a propósito, que, nos termos do art. 109 do Código Tributário Nacional (CTN), os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

Deste modo, nada obsta que a legislação tributária institua disciplina diversa daquela aplicável em sede de direito privado, observada apenas a restrição imposta no art. 110 do CTN, segundo o qual a norma tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Retomando a análise dos comandos contidos no Regulamento do ICMS tem-se que, a par dos requisitos objetivamente aferíveis, acima destacados, existem também outros que usualmente suscitam maiores discussões, notadamente a delimitação, em cada caso concreto, do que vem a ser a expressão “*utilizado nas atividades operacionais do contribuinte*”, a que se refere o inciso II do § 5º (art. 66), acima reproduzido.

Cabe assinalar que este último requisito, bem como o constante no inciso VI do mesmo § 5º do art. 66, denotam claramente a diferença existente entre as normas aplicáveis à conceituação do produto intermediário *vis a vis* as regras pertinentes à conceituação de ativo permanente.

De fato, enquanto a Instrução Normativa nº 01/86 menciona claramente que o produto deve ser utilizado na linha principal de produção (nunca marginalmente ou em linhas independentes), por outro lado, para fins de caracterização do ativo, a legislação cinge-se a exigir que o bem seja utilizado nas “atividades operacionais do contribuinte”, expressão esta que abarca setores que vão além da “linha principal de produção”.

Além disso, enquanto que, na IN nº 01/86, o fato de se “integrar ao produto final” é elemento definidor do conceito de “produto intermediário”, tal aspecto constitui-se numa vedação à caracterização do bem enquanto integrante do ativo permanente do estabelecimento (conforme disposto no inciso VI do § 5º do art. 66 do RICMS/02).

De igual modo, o cotejo entre as regras aplicáveis às partes e peças em ambos os casos reforça o que se vem de afirmar, extremando, como dito, as diferenças existentes na legislação aplicável aos respectivos conceitos.

Como visto, no âmbito da IN nº 01/86 e para os fins tratados naquela norma, é exigido que as partes e peças desenvolvam atuação particularizada, sejam

utilizadas na linha de produção e tenham contato físico com o produto que se industrializa.

Tais exigências, por outro lado, inexistem para efeito de enquadramento da parte e peça no conceito de ativo, ao passo que neste último caso exige-se que, além de serem contabilizados como ativo, a sua substituição deverá importar num aumento de vida útil do respectivo bem por um prazo superior a 12 (doze) meses, sendo que estas premissas são estranhas à IN nº 01/86.

Registre-se ainda a diferença consistente no fato de que a legislação admite que seja tido como bem do ativo uma parte ou peça empregada em bem de propriedade de terceiros, que se encontre na posse do contribuinte, observadas as condições nos incisos I e II do § 7º do art. 66 do RICMS/02, possibilidade esta não admitida no âmbito da IN nº 01/86.

Uma vez assentadas as regras aplicáveis à definição de ativo, cumpre abordar a disciplina normativa pertinente ao conceito de bem alheio à atividade do estabelecimento.

Neste particular, além das disposições constantes da Lei Complementar nº 87/96 (notadamente o art. 21, inciso III), cabe analisar ainda os preceitos contidos no Regulamento do ICMS (em especial, o art. 70, inciso XIII c/c §§ 3º, 4º e 5º) e na Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98, que assim dispõem:

RICMS/02

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

Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98

Art. 1º - Consideram-se alheios à atividade do estabelecimento:

I - os veículos de transporte pessoal;

II - os bens entrados, inclusive mercadorias, ou os serviços recebidos e que:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

a - sejam utilizados em atividade exercida no estabelecimento fora do campo de incidência do imposto;

b - sejam utilizados em atividades de capacitação técnica, de cultura, de lazer, esportivas, ou de profilaxia dos empregados, ainda que visem a aumentar a produtividade da empresa;

c - não sejam empregados na consecução da atividade econômica do estabelecimento, assim entendidos aqueles não utilizados na área de produção industrial, agropecuária, extrativa, de comercialização, ou de prestação de serviços.

III - as mercadorias ou os serviços recebidos que se destinem à construção, reforma ou ampliação do estabelecimento. (grifou-se)

Como se depreende dos dispositivos acima transcritos, aprova ao legislador estabelecer um critério básico a partir do qual se deve aferir se o bem é alheio à atividade: o fato de não ser utilizado, direta ou indiretamente na comercialização, industrialização, produção, extração, geração ou prestação de serviço de transporte, interestadual ou intermunicipal, ou de comunicação.

Vê-se, aqui, que a menção à utilização “direta ou indireta” harmoniza-se com a expressão utilizada no inciso II do § 5º do art. 66 do RICMS/02 (“atividades operacionais do contribuinte”), anteriormente comentada.

Com efeito, o consumo “direto” foi definido na Instrução Normativa nº 01/86 como sendo aquele efetuado na linha principal de produção, ao passo que a utilização do bem nas “*atividades operacionais do contribuinte*” abarca tanto o seu uso “direto” quanto o “indireto” nas referidas atividades (comercialização, industrialização, produção, extração, geração ou prestação de serviço de transporte, interestadual ou intermunicipal, ou de comunicação).

Logo, ao mesmo tempo em que **não** pode negar significado ao termo “indireto”, haja vista que foi utilizado no art. 70, § 3º, do Regulamento do ICMS, reputa-se incabível também que seja incluído todo e qualquer bem no conceito de ativo, com fundamento numa interpretação ampla do referido termo, pois tal conduta implicaria desconsiderar o sentido próprio e específico que lhe foi atribuído pela legislação tributária.

A correta interpretação há de ser derivada, repita-se, da análise sistemática dos dispositivos legais e regulamentares, os quais conduzem à conclusão de que a utilização do bem “direta ou indiretamente” corresponde precisamente à sua utilização “nas atividades operacionais” levadas a cabo no estabelecimento.

No intuito de adensar o conceito ora em apreço, foi editada a Instrução Normativa nº 01/98, em cujo contexto definiu-se que se enquadram como alheios os bens (ou serviços) utilizados:

1 - no transporte pessoal, veículos estes a cujo respeito não é usual haver maiores polêmicas quanto à sua identificação;

2 - em atividade exercida fora do campo de incidência do ICMS;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

3 - para fins de capacitação técnica, de cultura, de lazer, esportivas, ou de profilaxia dos empregados;

4 - em atividade econômica diversa daquela desenvolvida no estabelecimento, assim entendidos aqueles não utilizados na área de produção industrial, agropecuária, extrativa, de comercialização, ou de prestação de serviços; e, por fim,

5 - nas atividades de construção, reforma ou ampliação do estabelecimento.

Ante o exposto e retomando o caso específico tratado nos presentes autos, da análise dos dados contidos nas mídias eletrônicas acostadas às fls. 32 e 177, verifica-se que as diversas partes e peças objeto da presente autuação, 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.

As ferramentas, instrumentos ou utensílios também são classificados como materiais de uso e consumo, nos termos previstos no inciso III da referida norma legal.

No mesmo sentido, o “Acessório de Equipamento” (Capa Rolamento Danieli) também é caracterizado como material de uso e consumo, uma vez que não se consome imediata e integralmente no curso da industrialização.

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 Recorrente 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 Recorrente apropriou os créditos de ICMS relativos às partes e peças objeto da autuação como se produtos intermediários fossem, e não como partes e peças integrantes do imobilizado.

Ressalte-se que, segundo informação da própria Recorrente (CD - fls. 145), todos os produtos objeto da presente autuação têm vida útil inferior a 1 (um) ano, não sendo, 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.

Por sua vez, os EPs e as “Refeições”, sob a ótica da Instrução Normativa nº 01/86, são caracterizados como materiais de uso e consumo e, do ponto de vista da Instrução Normativa nº 01/98, como bens alheios à atividade do estabelecimento.

Com efeito, os EPs (não integrantes do ativo imobilizado da empresa) são classificados como materiais de uso e consumo, uma vez que não se enquadram no conceito de produtos intermediários, nos termos definidos na Instrução Normativa nº

01/86, haja vista que não se consomem imediata e integralmente no curso da industrialização, pois não exercem qualquer ação direta sobre o produto em elaboração.

A caracterização desses bens como materiais de uso e consumo já seria motivo suficiente para a glosa dos créditos, pois, de acordo com o art. 70, inciso III do RICMS/02, os créditos relativos às entradas de materiais de uso e consumo somente serão passíveis de apropriação a partir de primeiro de janeiro de 2020, segundo o disposto no inciso I do art. 33 da Lei Complementar nº 87/96.

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

Os tipos de EPIs utilizados podem variar dependendo do tipo de atividade ou de riscos que poderão ameaçar a segurança e a saúde do trabalhador e da parte do corpo que se pretende proteger, tais como (disponível em <http://www.guiatrabalhista.com.br/tematicas/epi.htm>):

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

Esses EPIs não desenvolvem qualquer ação no processo industrial ou na comercialização de mercadorias. Se alguma ação pudesse ser aventada, esta seria do trabalhador envolvido nas diversas etapas de produção, e não dos EPIs, que têm como única função proteger o trabalhador contra os riscos de acidentes do trabalho.

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

ACÓRDÃO Nº 18.922/08/1ª

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

CONFORME VISTO NO INÍCIO DESTA FUNDAMENTAÇÃO, OS PRODUTOS PODEM SER SEPARADOS EM MATERIAIS UTILIZADOS NO ESCRITÓRIO, EPI, PEÇAS E PARTES DE TANQUES E PRODUTOS CEDIDOS EM COMODATO PARA OS POSTOS

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

REVENDEDORES E LOJAS DE CONVENIÊNCIAS QUE ATUAM JUNTO AOS ESTABELECIMENTOS VAREJISTAS DE COMBUSTÍVEIS.

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

(GRIFOU-SE).

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

É o que se depreende da solução dada às Consultas nºs 07/2008 (SRRF – 10ª Região Fiscal/disponível em <http://www.apet.org.br/simposio-de-direito-tributario-2010/pdf/Natanael-Martins.pdf>) e 39/2010 (SRRF – 7ª Região Fiscal), bem como na Solução de Divergência Cosit nº 9/2011, de 10/05/11, *in verbis*:

Processo de Consulta nº 07/2008

(SRRF – 10ª. Região Fiscal)

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

Solução de Consulta nº 39/2010

(SRRF – 7ª Região Fiscal)

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

Solução de Divergência Cosit nº 9/2011 - 10.05.2011

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

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

(Grifou-se).

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

Da mesma forma, sob a ótica da Instrução Normativa nº 01/86, os produtos vinculados aos agrupamentos “Condicionador de Ar”, “Equipamento para Manutenção”, “Equipamento, Ferramenta, Instrumento ou Utensílio de Manutenção”, “Instrumento Portátil de Medição”, “Proteção contra Incêndio”, “Material/Equipamento de Laboratório”, “Material/Equipamento de Segurança” e “Tratamento de Água”, não integrantes do ativo imobilizado, como é o caso dos autos,

são caracterizados como materiais de uso e consumo, uma vez que utilizados em linhas marginais à de produção ou por não se desgastarem imediata e integralmente no curso da industrialização (linha central de produção).

Por outro lado, com referência aos produtos “termopares”, “sensores dipcarb” e “régua”, o trabalho fiscal merece reparo.

Esclareça-se, de início, que os “termopares” e os “sensores dipcarb”, são sensores de temperatura, sendo constituídos de dois metais distintos que, unidos por sua extremidade, formam um circuito fechado. Ambos entram em contato com o aço líquido, “gera” um sinal elétrico que é enviado através de cabos para o aparelho de medição (pirômetro), que converte o sinal elétrico recebido em parâmetro de temperatura.

As “réguas”, por sua vez, são utilizadas para deslocar o tarugo de aço durante e após o lingotamento contínuo para etapa seguinte do processo produtivo.

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

Vê-se, *in casu*, que 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.

A propósito do entendimento da Fiscalização de que não haveria industrialização quando da utilização dos termopares e dos sensores dipcarb, tampouco na mera movimentação do tarugo em contato com a régua, quando isoladamente considerados, cabe salientar que a legislação não impõe tal critério.

Sabe-se que a operação da qual resulta a industrialização ora em apreço (pertinente à modalidade *transformação*) consiste num processo sequenciado e contínuo de ações, não sendo cabível, em face da legislação, exigir que esteja plenamente caracterizada a industrialização propriamente dita (no caso, a transformação) em cada uma das etapas que compõem o referido processo.

Em outras palavras, a análise não pode ser feita de modo segmentado ou estanque, sob pena de, ao seccionar o processo desenvolvido ao longo da linha principal de produção, mediante análise de cada ação ou etapa isoladamente, descaracterizar a própria industrialização delas decorrente.

Por outro lado, os produtos utilizados em laboratório e no tratamento de água, sob a ótica da Instrução Normativa nº 01/86 (bens não integrantes do imobilizado), são considerados materiais de uso e consumo, uma vez que consumidos em linhas marginais à de produção, ou seja, não são consumidos imediata e integralmente no curso da industrialização.

Do ponto de vista da Instrução Normativa nº 01/98, esses mesmos produtos são classificados como alheios à atividade do estabelecimento, uma vez que não exercem nenhuma ação intrínseca no processo produtivo propriamente dito (no processo siderúrgico, no presente caso).

A título de complementação, seguem abaixo excertos da manifestação fiscal sobre os questionamentos da Recorrente com relação a esses produtos:

Itens de Laboratório

Conforme pode ser verificado no Anexo 1 do Relatório Fiscal, os itens agrupados pelo Fisco como “Material / Equipamento de Laboratório”, não se enquadram no conceito de produto intermediário, como alega a Impugnante, tendo em vista que:

- São utilizados em atividade exercida no estabelecimento fora do campo de incidência do imposto, sendo, portanto, alheios à atividade do estabelecimento, nos termos da IN DLT/SRE Nº 01/98;
- Como são bens alheios, nunca poderiam ser enquadrados como produtos intermediários. Mesmo porque não se integram ao produto industrializado e não são consumidos imediata e integralmente dentro da linha de produção, nos termos da IN SLT Nº 01/86.

A Impugnante cita, como exemplo, amostradores de imersão, frascos, cadinhos, clorofórmios e peneiras, alegando que são produtos intermediários.

Quanto aos frascos, cadinhos e clorofórmios, não há dúvida que são itens utilizados em laboratório.

Os **amostradores de imersão**, como informado pela Autuada, são utilizados para a coleta de amostras de gusa líquido no alto forno e de aço líquido na aciaria, com o **objetivo de análise da composição química**. São itens de laboratório com a função exclusiva de colher as amostras a serem analisadas.

Como a função do amostrador de imersão é somente colher amostra para análise, ele não desenvolve 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. Na coleta de amostra não ocorre nenhuma industrialização. Não ocorrendo industrialização, não há que se falar em produto intermediário.

Portanto, os amostradores de imersão não podem ser enquadrados como produto intermediário. São bens alheios nos termos do art. 1º, II, "a" da IN DLT/SRE nº 01/98, visto que utilizados em atividade exercida no

estabelecimento fora do campo de incidência do imposto.

Os bens (equipamento/material) de laboratório, apesar de essenciais ao controle de qualidade e identificação de ajustes necessários na fabricação dos produtos, são utilizados marginalmente à atividade fim da Autuada.

O laboratório se presta à execução de atividade marginal de produção. As análises feitas no laboratório não estão sujeitas ao ICMS. Se esta atividade for executada por terceiros estará sujeita ao ISSQN. Os bens utilizados pelo laboratório são, portanto, alheios à atividade da Autuada.

Todos os bens pertencentes à Autuada são, de alguma forma, importantes para o funcionamento do seu negócio. Entretanto, não são todos os bens que ensejam o direito ao aproveitamento do crédito de ICMS. Os bens do laboratório são utilizados para as análises visando a melhor qualidade dos produtos, mas não fazem parte da linha principal de produção da Autuada.

Desta forma, a justificativa da essencialidade para a produção não é suficiente para permitir o crédito do imposto.

Transcrevemos abaixo, ementa de acórdão do CC/MG que confirma que a atividade desenvolvida no laboratório encontra-se em linha marginal de produção.

Ementa: Crédito de ICMS - Aproveitamento indevido - Produto Intermediário. Estorno do crédito de ICMS relativo a produtos adquiridos para consumo em **linha marginal (laboratório)**, para análise, controle, instrumentação e outros. Alíquota do ICMS - Diferencial - Falta de Recolhimento - Produtos que tiveram seu crédito estornado, adquiridos fora do Estado, comprovado sua utilização em linha marginal, não integrando o produto final na condição de elemento essencial à sua composição. Exigidos ICMS e MR. Infrações caracterizadas. Rejeitada, por unanimidade, a preliminar de prescrição do crédito tributário relativo aos períodos de jan. a ago./90. Impugnação Improcedente. **Decisão unânime.** (Acórdão nº 14.283/00/1ª do Conselho de Contribuintes de Minas Gerais)

(Grifos nossos)

Podemos também ilustrar esta manifestação com o Acórdão 20.236/11/1ª do CC/MG, cuja decisão foi de vedação do crédito relativo a equipamentos de

laboratório. Observamos que esta decisão foi ratificada pela Câmara Especial, por meio do Acórdão nº 3.735/11/CE.

ACÓRDÃO Nº 20.236/11/1ª (DECISÃO RATIFICADA PELO ACÓRDÃO Nº 3.735/11/CE):

(...)

d) Laboratório

A Autuada alega que o laboratório é etapa do processo de industrialização responsável pelo controle de qualidade. Por isso, funciona 24 (vinte e quatro) horas, acompanha e interfere diretamente ritmo da produção, pois identifica os ajustes necessários na fabricação do calcário, farinha, clínquer e cimento, definindo a composição do cimento a todo o momento na produção.

Considera improcedente o seguinte argumento do Fisco: *“se o laboratório de controle de qualidade da AUTUADA fosse uma atividade à parte; como se cada unidade da indústria fosse uma indústria independente.”*

Conclui dizendo que os bens do laboratório não são alheios à sua atividade, visto que pertencem ao seu ativo permanente, estão ligados diretamente ao processo de industrialização. Sem eles o objetivo de produzir cimento não seria alcançado.

Pelo que se depreende das atividades de laboratório, elas se situam no campo da prestação de serviços, sujeita ao ISSQN. Nesse caso, mais uma vez aplica-se o conceito expresso no art. 1º, inciso II, alínea "a" c/c o inciso III da Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98, considerando que é atividade exercida fora do campo de incidência do ICMS.

Apesar de o laboratório efetuar o controle de qualidade e identificar os ajustes necessários na fabricação do cimento, a atividade nele desenvolvida é marginal ao processo de fabricação do cimento, porque não está integrada ao produto final na condição de elemento essencial. Por conseguinte, os bens utilizados no laboratório são alheios à atividade da Autuada, por não fazerem parte da linha de produção do cimento.

É improcedente a alegação da Autuada de que sem os bens do laboratório não seria possível produzir o cimento, pois a produção é feita em máquinas próprias. **O laboratório é atividade de serviços à**

parte, e responsável apenas pelo controle de qualidade e pelos ajustes necessários.

Mesmo que a Autuada considere que todos os seus bens importantes para o processo produtivo, nem todos dão direito ao aproveitamento do crédito de ICMS, em virtude da legislação que rege a matéria.

Este Conselho de Contribuintes de Minas Gerais já manifestou o entendimento acima no Acórdão nº 14.283/00/1ª, conforme a ementa abaixo:

EMENTA: CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - PRODUTO INTERMEDIÁRIO. **ESTORNO DO CRÉDITO DE ICMS RELATIVO A PRODUTOS ADQUIRIDOS PARA CONSUMO EM LINHA MARGINAL (LABORATÓRIO)**, PARA ANÁLISE, CONTROLE, INSTRUMENTAÇÃO E OUTROS. ALÍQUOTA DO ICMS - DIFERENCIAL - FALTA DE RECOLHIMENTO - PRODUTOS QUE TIVERAM SEU CRÉDITO ESTORNADO, ADQUIRIDOS FORA DO ESTADO, COMPROVADO SUA UTILIZAÇÃO EM LINHA MARGINAL, NÃO INTEGRANDO O PRODUTO FINAL NA CONDIÇÃO DE ELEMENTO ESSENCIAL À SUA COMPOSIÇÃO. EXIGIDOS ICMS E MR. INFRAÇÕES CARACTERIZADAS. REJEITADA, POR UNANIMIDADE, A PRELIMINAR DE PRESCRIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO RELATIVO AOS PERÍODOS DE JAN. A AGO./90. IMPUGNAÇÃO IMPROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME. (GRIFOU-SE)

No laudo pericial, às fls. 384, o perito concluiu que os bens do ativo permanente usados no laboratório de análises não dão direito ao crédito do ICMS, porque “O laboratório de análises pertence à planta industrial, mas não integra o processo de produção do cimento”.

(Grifos nossos)

Quanto aos acórdãos do CC/MG citados pela Impugnante em sua defesa, com decisões desfavoráveis para a Fazenda Estadual, informamos:

Acórdãos 20.274/13/2ª e 20.275/13/2ª citados pela Impugnante:

Os acórdãos números 4.257/14/CE e 4.258/14/CE **restabeleceram as exigências** fiscais incidentes **sobre os produtos utilizados em laboratório**.

Acórdãos 20.621/14/2ª citado pela Impugnante:

O Acórdão nº 4.414/15/CE **restabeleceu as exigências** relativas aos bens classificados como "**Controles e Medidas**".

Portanto, estes produtos são alheios à atividade da Impugnante, visto que utilizados em atividade exercida pela Impugnante fora do campo de incidência do ICMS, nos termos da alínea “a” do inciso II do art. 1º da IN DLT/SRE Nº 01/98.

Tratamento de Água

A Impugnante alega que vários dos bens agrupados pelo Fisco na função de “Tratamento de Água”, têm função essencial em sua linha central de produção, consumindo-se integralmente no processo produtivo. Cita como exemplos, o “Dispersante Kurita Kurizet”, o “Inibidor de Corrosão Kurita Kurizet”, o sal grosso e os alcalinizantes, informando que são utilizados no tratamento da água que irá recircular para resfriamento dos equipamentos utilizados em sua linha de produção.

Como informado pela Impugnante, os produtos citados por ela são utilizados no tratamento de água de recirculação, para resfriamento dos equipamentos utilizados na linha de produção. Ora! Se nem existe o contato com o produto que está sendo industrializado, como pleitear um eventual enquadramento destes itens como produto intermediário?

Os produtos são utilizados para tratar a água e não na industrialização da matéria prima. Se no tratamento da água não ocorre industrialização, não há que se falar em produto intermediário. Não há nem mesmo o contato destes produtos com a matéria prima.

Desta forma, como estes produtos não são consumidos, imediata e integralmente, no curso da industrialização, conforme disposto na IN SLT Nº 01/86, os mesmos não se enquadram no conceito de produto intermediário.

Portanto, estes produtos são alheios à atividade da Impugnante, visto que utilizados em atividade exercida pela Impugnante fora do campo de incidência do ICMS, nos termos da alínea “a” do inciso II do art. 1º da IN DLT/SRE Nº 01/98.” (Grifos Originais)

Com referência aos discos de laminação, a Recorrente afirma que *“exercem função particularizada e essencial à etapa de laminação do aço, pois são responsáveis pela conformação das barras de aço aquecidas, sofrendo desgaste contínuo pelo contato direto como esse produto. Em razão desse desgaste, a sua vida útil é de apenas 6 (seis) meses”*.

Entende, dessa forma, que *“uma vez demonstrado o contato direto com a barra de aço e o desgaste sofrido em razão das altas temperaturas, exigindo sua substituição periódica, resta claro que os DISCOS DE LAMINAÇÃO observam os*

requisitos estabelecidos pela IN SLT 01/86, sendo legítimo o aproveitamento do crédito glosado pela Fiscalização”.

O Fisco não nega que os “Discos de Laminação” tenham contato direto com o produto em elaboração, porém não os considera como produtos intermediários, uma vez que comportam recuperação, contrariando a condição imposta pelo inciso II da Instrução Normativa nº 01/86, para que tal produto pudesse ser caracterizado como intermediário.

A manifestação fiscal sobre o assunto tem o seguinte teor:

Discos de Laminação

Na “Planilha Complementar AI 01.000311761-09” (DVD de fl. 145) a Impugnante informou a seguinte função para este produto:

“MATERIAL INTERMEDIÁRIO UTILIZADO PARA CONFORMAÇÃO DAS BARRAS DE AÇO (REDUÇÃO DA BITOLA) AQUECIDAS NAS GAIOLAS DE LAMINAÇÃO DO BLOCO LAMINADOR DE FIO MÁQUINA NECESSÁRIO À PRODUÇÃO DO AÇO E SOFRE DESGASTE DEVIDO AO CONTATO DIRETO E TEMPERATURAS ELEVADAS PARA PROCESSAR O PRODUTO”, o que exige sua substituição no prazo inferior a 6 (SEIS) meses.”

A alegação da Autuada de que o Fisco classificou os discos de laminação como bens de uso e consumo sem qualquer justificativa, não procede. Antes de enquadrá-los como material de uso e consumo, o Fisco verificou se os mesmos poderiam ser classificados como “produto intermediário”, nos termos da IN 01/86. Senão vejamos:

É parte/peça de máquina, aparelho ou equipamento, no caso do laminador. Atende a esta prescrição do inciso IV 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), II (consumo integral). A definição da norma é clara: o produto intermediário deverá ser consumido imediata e integralmente dentro da linha de produção. Não atende os incisos I e II.

A sua substituição periódica (6 meses) **não ocorre em razão de sua inutilização ou exaurimento, mas sim de necessidade de recuperação, retornando ao processo após esta recuperação...**

Não é consumido integralmente (premissa básica para ser considerado produto intermediário), pois comporta

recuperação. Não atende 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”.

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)...”

Conforme salienta a Assessoria do CC/MG, a questão da recuperação dos discos de laminação já havia sido abordada pelo Fisco (e também em Laudo Pericial) nos PTAs nº 01.000208559-48 e 01.000208916-69, *in verbis*:

Manifestação Fiscal - PTA nº 01.000208559.48:

Entretanto, não é somente a recuperação pela remoção de defeitos que ocorre na manutenção de outros cilindros. **Alguns cilindros são recuperados** com a abertura de canais e **formação dos discos de laminação**, conforme mostrado nas fotos apresentadas à fl. 92 (lisos na foto do lado esquerdo e com os canais e discos na foto do lado direito) enquanto outros podem ser **recuperados** através da substituição da camisa e posterior usinagem. (G.N.)

Laudo Pericial – PTA nº 01.000208559.48:

Fica muito claro nas fotografias de fls. 92 e 93 do PTA que os cilindros de laminação são **recuperados** mediante usinagem, como informado pela Contribuinte. O trabalho de usinagem identificado nas fotografias representa a renovação, a reforma das peças que perderam parte das funções originais em decorrência de desgastes por uso. Dessa forma, são usados equipamentos específicos, que restabelecem, por exemplo, “a abertura dos canais de cilindros e **discos do laminador**” (fotografia de fl. 93), sem os quais os cilindros de laminação não poderiam ser usados com a eficiência esperada. (G.N.)

Manifestação Fiscal - PTA nº 01.000208916-69:

Entretanto, não é somente a recuperação pela remoção de defeitos que ocorre na manutenção dos cilindros.

Alguns cilindros são recuperados com a abertura de canais e **formação dos discos de laminação**, conforme mostrado nas fotos apresentadas à fl. 94 (lisos na foto do lado esquerdo e com os canais e discos na foto do lado direito) enquanto outros podem ser **recuperados** através da substituição da camisa e posterior usinagem.

Considerando-se, portanto, que o disco de laminação comporta recuperação, tal produto deve ser classificado como material de uso e consumo, uma vez que não se consome integralmente no curso da industrialização, nos termos previstos no inciso II da Instrução Normativa nº 01/86.

Da Irregularidade nº 2 – ICMS - Diferença de Alíquota

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

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

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

(...)

§ 1º - O imposto incide sobre:

(...)

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

(...)

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

(...)

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

(...)

Art. 12 - As alíquotas do imposto, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, são:

(...)

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

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

Todavia, ante a superveniência da Lei nº 22.549/17, mais especificamente no tocante à norma disposta no art. 79, inciso I, alínea "e" da Lei nº 22.549/17 c/c o art. 106, inciso II do CTN, restou incabível a exigência de tal majoração.

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 a majoração da multa isolada em virtude de revogação do inciso I do § 5º e dos §§ 6º e 7º do art. 53, todos da Lei nº 6.763/75, pela Lei nº 22.549/17, nos moldes do art. 106, inciso II, alínea "c" do CTN e, ainda, para excluir as exigências relativas aos termopares, sensores dipcarb e régua. Vencidos, em parte, os Conselheiros Carlos Alberto Moreira Alves (Relator), Bernardo Motta Moreira e Sauro Henrique de Almeida, que excluía ainda, as exigências relativas aos discos de laminação, correias transportadoras, rolos de laminação, e produtos utilizados no tratamento de água. Vencidos, em parte, os Conselheiros Eduardo de Souza Assis (Revisor) e Luiz Geraldo de Oliveira, que lhe davam provimento parcial para somente excluir a majoração da multa isolada. Designado relator o Conselheiro Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior. Pela Recorrente, sustentou oralmente a Dra. Tatiana Rezende Torres e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Marismar Cirino Motta. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros vencidos.

Sala das Sessões, 04 de agosto de 2017.

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

D

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	4.863/17/CE	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000311761-09	
Recurso de Revisão:	40.060144046-69	
Recorrente:	Gerdau Aços Longos S.A.	
	IE: 223346945.00-06	
Recorrida:	Fazenda Pública Estadual	
Proc. S. Passivo:	Tatiana Rezende Torres/Outro(s)	
Origem:	DF/BH-3 - Belo Horizonte	

Voto proferido pelo Conselheiro Carlos Alberto Moreira Alves, 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.

Versa a presente atuação sobre recolhimento a menor de ICMS, nos meses janeiro a dezembro de 2014, em função das seguintes irregularidades:

- aproveitamento indevido de créditos do imposto relativos a mercadorias caracterizadas como materiais de uso e consumo ou alheias à atividade do estabelecimento;
- falta de recolhimento do ICMS relativo à diferença de alíquota, inerente às aquisições interestaduais de materiais de uso e consumo ou de mercadorias alheias à atividade do estabelecimento;

As exigências fiscais referem-se ao ICMS apurado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, respectivamente, esta última majorada em 100% (cem por cento), com fulcro no art. 53, §§ 6º e 7º da mesma lei, em função de reincidência.

A divergência refere-se às exigências relativas aos discos de laminação, correias transportadoras, rolos de laminação e produtos utilizados no tratamento de água.

Entendo que devem ser excluídas as exigências relativas aos discos de laminação, eixos, correias transportadoras, rolos de laminação, uma vez que a aplicação destes materiais ocorre na linha de produção, além dos produtos utilizados no tratamento de água, como passo a fundamentar item a item.

Os discos de laminação sofrem desgaste contínuo em razão do contato direto com o aço em altas temperaturas, ficando caracterizada a sua condição de produto intermediário com direito ao crédito de ICMS. Para a manutenção de sua vida útil, são necessárias manutenções com a realização de processo de usinagem dos canais

necessários à laminação do aço, que se equiparam a pequenos consertos, mas não descaracterizam a sua condição de produto intermediário, pois estas manutenções não aumentam a sua vida útil, mas são necessárias para garantir a vida útil original.

A própria Fiscalização reconhece que os discos de laminação são utilizados no processo industrial da Autuada, exercendo função específica, essencial e particularizada no processo produtivo e, ainda que mantenham contato direto com os produtos em fabricação, desgastando-se totalmente e perdendo sua função. Situação que os enquadram perfeitamente no conceito de produto intermediário gerador de crédito de ICMS.

As correias transportadoras e rolos de laminação tiveram o crédito glosado ao argumento de que tinham a função de deslocamento de produtos em industrialização, dentro e entre as suas etapas (aciaria, lingotamento e laminação) e que este deslocamento não produz nenhuma industrialização, não podendo ser classificados como produtos intermediários.

Esta é uma interpretação restrita que se afasta do objetivo da legislação mineira, não podendo prosperar. É necessário ver e entender o processo de industrialização como um todo e não ter uma fissão restrita na transformação do minério em aço.

O transporte, ou deslocamento do produto semielaborado para outra etapa de sua industrialização é fundamental para a obtenção do produto final que será comercializado gerando o crédito de ICMS.

O estado de Minas Gerais não tem medido esforços para o desenvolvimento do parque industrial para a produção de produtos mais elaborados e assim permitir o desenvolvimento econômico e social do povo mineiro. A Fiscalização, afastando crédito dos meios utilizados para a transformação, para a agregação de valor ao produto mineiro, vem colocar dificuldade na produção de produtos mais elaborados, agindo em desconformidade com a legislação tributária vigente e dificultando o desenvolvimento social de Minas Gerais.

A IN SLT nº 01/86 caracteriza, em seu preâmbulo, de forma ampla, produto intermediário como sendo aquele que é consumido no curso da industrialização e que participa, de forma efetiva, do processo de industrialização. Este conceito é suficiente para afastar a tese de acusação das correias transportadoras e dos rolos de laminação.

O deslocamento do produto em fabricação, entre e dentro das etapas do processo industrial, é essencial e imprescindível.

Por essa razão, não se justifica o argumento da Fiscalização.

As correias transportadoras e os rolos de laminação desempenham função essencial no processo produtivo da Autuada, pois têm contato físico direto com o aço e, por isso, sofrem desgaste, em razão das altas temperaturas, exigindo sua substituição periódica. Observam os requisitos estabelecidos pela IN SLT nº 01/86, devendo ser reconhecida a legitimidade do creditamento do ICMS efetuado.

A Fiscalização manteve, ainda, a glosa relativa aos produtos utilizados no tratamento de água, classificando-os como alheios à atividade da Impugnante. Ocorre que não há sentido em entender que o tratamento de água ocorra em linha marginal, se a utilização da água tratada ocorre no processo de produção do aço.

No processo de lingotamento contínuo a água de refrigeração do molde deve ser rigorosamente controlada (pH e condutividade). Nesta etapa do processo de fabricação do aço, há intensa troca de calor. O aço líquido ao cair no molde está a 1520°C passando para 1100°C, 800mm abaixo, na saída do molde, onde essa água circula em uma vazão de 1500 L/min e velocidade de cerca de 10 m/s. Se houver impurezas na água, como matéria orgânica por exemplo, será formado um filme na superfície refrigerada do molde que servirá de barreira para uma eficiente troca térmica, tornando a espessura solidificada do tarugo mais frágil e suscetível a formação de defeitos, o que torna indiscutível a essencialidade do tratamento da água para o processo produtivo da Impugnante.

A Câmara Especial deste Eg. Conselho de Contribuintes, no julgamento do Recurso de Revisão n.º 40.060134402-38 reconheceu que os equipamentos utilizados no sistema de resfriamento de equipamentos exercem função essencial no processo produtivo, como é o caso dos produtos cujo crédito foi glosado pela Fiscalização na presente autuação. Veja-se trecho do acórdão proferido naquela oportunidade:

(...)

PARA A AUTUADA, ORA RECORRIDA, O "SISTEMA DE RESFRIAMENTO" NÃO PODE SER CONSIDERADO ALHEIO À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO, UMA VEZ QUE A ÁGUA QUE RESFRIA OS FORNOS É REUTILIZADA (RECICLADA), OU SEJA, DE ACORDO COM A SUA AFIRMAÇÃO, A ÁGUA QUE É RESFRIADA PELO "SISTEMA DE RESFRIAMENTO" RETORNA AOS FORNOS, ADEQUANDO A TEMPERATURA DESTES DE FORMA A POSSIBILITAR AS REAÇÕES QUÍMICAS NECESSÁRIAS PARA A ETAPA DA INDUSTRIALIZAÇÃO NELES REALIZADAS.

.....
O FATO DE O "SISTEMA" REFRIGERAR A ÁGUA E NÃO O PRÓPRIO FORNO TAMBÉM É INSUFICIENTE PARA CARACTERIZAR O BEM EM QUESTÃO COMO ALHEIO À ATIVIDADE FIM DO ESTABELECIMENTO AUTUADO. O QUE DEVE SER OBSERVADO É SE O BEM ANALISADO TEM ALGUMA PARTICIPAÇÃO INTRÍNSECA NO PROCESSO PRODUTIVO.

NO CASO DOS AUTOS, PARTINDO DO PRESSUPOSTO DE QUE A ÁGUA RESFRIADA PELO "SISTEMA DE REFRIGERAÇÃO" É REDIRECIONADA PARA OS FORNOS, DESENVOLVENDO AÇÃO ESPECÍFICA NA LINHA DE PRODUÇÃO (RESFRIAMENTO DO FORNO, ONDE SE REALIZA UMA DAS ETAPAS DA PRODUÇÃO), ENTÃO O REFERIDO SISTEMA DEVE SER CONSIDERADO COMO VINCULADO À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO, POR DESENVOLVER UMA AÇÃO INTRÍNSECA AO PROCESSO PRODUTIVO.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

DIANTE DO EXPOSTO, MANTÉM-SE A EXCLUSÃO DAS EXIGÊNCIAS REFERENTES ÀS NOTAS FISCAIS RELATIVAS AOS PRODUTOS UTILIZADOS NA MONTAGEM DO "SISTEMA DE RESFRIAMENTO DA ÁGUA DO FORNO".

Portanto, também no que diz respeito aos bens adquiridos para fins de tratamento de água, há que ser reconhecida a legitimidade dos créditos apropriados pela Impugnante, posto que é incorreta a afirmação de que seriam utilizados em linha marginal de produção.

Diante exposto, julgo parcialmente procedente o lançamento, para excluir também as exigências relativas aos discos de laminação, correias transportadoras, rolos de laminação e produtos utilizados no tratamento de água.

Sala das Sessões, 04 de agosto de 2017.

**Carlos Alberto Moreira Alves
Conselheiro**